

Instituto Politécnico de Setúbal



Escola Superior de Ciências Empresariais

Contabilidade Ambiental: Divulgação nas Demonstrações Financeiras

Estudo de Caso: Companhia Geral de Cal e Cimento, S.A. (SECIL)

Joana Rodrigues Baptista M`Bakassi

Dissertação apresentada para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau
De Mestrado

MESTRE EM CONTABILIDADE E FINANÇAS

Orientador(a): Professor Doutor Francisco Carreira

Setúbal, 2015

Índice Geral

Índice de quadros.....	iv
Índice de gráficos	iv
Lista de siglas e abreviaturas	v
Agradecimentos	vi
Resumo	vii
Abstract.....	viii
Introdução.....	1
Parte A- Revisão da literatura.....	4
1. A problemática ambiental.....	4
1.1. O contributo de Portugal	8
2. Conceito da contabilidade ambiental.....	10
2.1. Finalidades da contabilidade ambiental.....	10
2.2. Contabilidade ambiental	13
2.3. A importância e os benefícios da contabilidade ambiental	18
3. Normalização Contabilística Nacional e Internacional	20
3.1. Normas Internacionais de Contabilidade em matérias ambientais.....	21
3.2. Norma Contabilística e de Relato Financeiro 26 (NCRF 26).....	22
3.2.1. Rubricas ambientais.....	25
3.2.2. Reconhecimento	32
3.2.3. Mensuração.....	35
3.2.4. Apresentação e Divulgação	36
Parte B - Estudo de Caso	39
4. O Caso da Companhia Geral de Cal e Cimento, S.A. (SECIL)	39
4.1. Enquadramento do setor cimenteiro	39
4.2. Metodologia e Processo de Recolha de Dados.....	42
4.3. Caracterização do Estudo de Caso - SECIL, S.A.....	43

5. Análise e Discussão dos resultados	46
5.1. Análise dos indicadores económicos – financeiros	47
5.2. Análise dos indicadores ambientais.....	49
5.3. Divulgações no Relatório de Gestão na SECIL	52
5.4. Divulgação no Anexo ao balanço e Demonstração de Resultados.....	53
Limitações e linhas de investigação futuras	58
Conclusão	60
Referências Bibliográficas.....	62

Índice de quadros

Quadro 1- Interesses específicos de cada Stakeholder's	12
Quadro 2 - Alguns trabalhos empíricos desenvolvidos sobre contabilidade ambiental	16
Quadro 3 -Síntese da NCRF 26	24
Quadro 4 - Ativos ambientais	26
Quadro 5 - Categorias de gastos ambientais	30
Quadro 6 -Classificação de gastos ambientais	31
Quadro 7 - Classificação de gastos ambientais	31
Quadro 8- Ilustração Eco balanço	38
Quadro 9 - Principais indicadores económicos - financeiros Secil	47
Quadro 10 - Principais indicadores ambientais Secil	50

Índice de gráficos

Gráfico 1 - Variação principais indicadores económicos – financeiros	48
Gráfico 2- Análise económica financeira	49
Gráfico 3- Variação principais indicadores ambientais.....	50
Gráfico 4- Análise eco-eficiência dos indicadores ambientais (produção)	51
Gráfico 5 - Análise eco-eficiência dos indicadores ambientais (vendas).....	52

Lista de siglas e abreviaturas

ABDR - Anexo ao Balanço e Demonstração dos Resultados
CERES - *Coalition for Environmentally Responsible Economies*
CNC Comissão de Normalização Contabilística
CO₂ – Dióxido de Carbono
DC – Diretriz Contabilística
VAB- Valor acrescentado bruto
SECIL - Companhia Geral de Cal e Cimento, S.A.
EBITDA – Lucros antes de juros, impostos, depreciações e amortizações
OHSAS - Occupational Health and Safety Assessment Services
IPAMB – Instituto de promoção ambiental
ATIC – Associação técnica para a indústria do cimento
DC - Diretriz Contabilística
EMAS – Eco Management and Audit Scheme
GRI – Global Reporting Initiative
IA - Índice Ambiental
IAS - *International Accounting Standards*
IASB - International Accounting Standards Board
ISO – International Organization for Standardization
NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro
NCRF-PE - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
NIC – Normas Internacionais de Contabilidade
NIRF – Normas Internacionais de Relato Financeiro
POC - Plano Oficial de Contabilidade
RCP- Rendibilidade dos Capitais Próprios
ROA- Rendibilidade Operacional do Ativo
ROE -*Return on Equity*
SNC- Sistema de Normalização Contabilística
TBL- *Triple Bottom Line*
VN - Volume de Negócios

Agradecimentos

Os agradecimentos são endereçados a número restrito de pessoas que contribuíram para a conclusão deste trabalho de investigação que passarei a citar. Em primeiro lugar gostaria de agradecer a Deus por ter iluminado este trabalho e permitido a quem me acompanhou nesta jornada a ter muita paciência. Ao professor Doutor Francisco Carreira, meu orientador, pela paciência nestes anos em que ocupei o seu tempo e pela preciosa ajuda na orientação da investigação. Aos meus colegas de trabalho que todos os dias incentivavam para terminar a dissertação. À minha família que mostrou-se incansável nesta jornada.

Resumo

O objetivo do presente trabalho é abordar o tema contabilidade ambiental na ótica da divulgação das informações ambientais no Relatório de Gestão, considerando que o objetivo da contabilidade passa por medir e classificar os acontecimentos económicos – financeiros derivados da proteção, preservação e recuperação ambiental que permite estabelecer como se encontra a situação patrimonial da empresa.

Este trabalho encontra-se dividido em duas partes: o primeiro, a revisão da literatura e, o segundo, o estudo do caso. Começamos pela problemática da contabilidade, os conceitos comuns que englobam a contabilidade ambiental e a norma de relato financeiro 26 utilizado pelas empresas não cotadas em bolsa.

Em seguida, centramo-nos no estudo de caso - Companhia Geral de Cal e Cimento, S.A. (SECIL), no ano de 2013- para analisar as informações financeiras e ambientais, as quais estão suportadas no Relatório e Contas da empresa.

A metodologia que utilizamos tendo em conta que é um estudo de caso acentua-se na estatística descritiva para verificar a relação existente entre os indicadores económicos financeiros e indicadores ambientais. Por último apresentaremos as políticas contabilísticas encontradas no Relatório de Gestão e no Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados, que nos permite concluir que a empresa tem efetuado ao longo dos anos ajustamentos às políticas tornando-as em conformidade com a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF26).

Esta investigação permitiu aprofundar a análise sobre o Relatório de Sustentabilidade e verificar que o mesmo deve ser independente do relatório e contas, para a sua melhor compreensão e esforço por parte da empresa em divulgar informações importantes.

Palavras-Chave: Contabilidade ambiental, Divulgação de informação, Norma

Abstract

The main propose of this study is to address the environmental accounting matter from the perspective of dissemination of environmental information in the Management Report, considering that the purpose of accounting involves measuring and classifying the economic events - financial derivatives protection, preservation and environmental recovery for establishing as is the financial position of the company.

This study is divided into two parts: the first part approaches literature review and the second part is a case study. We start with issues of accounting, the common concepts that encompass environmental accounting and financial reporting standards used by 26 companies not publicly listed.

Then we focus on the case study - Companhia Geral de Cal e Cimento, S.A. (SECIL), in 2013- to analyse the financial and environmental information, which is supported in the company's Annual Report.

The methodology we used considering that it is a case study is based on descriptive statistics to verify the relationship between financial economic indicators and environmental indicators. Finally we present the accounting policies found in the Management Report and Notes to the Balance Sheet and Income Statement, which allows us to conclude that the company has made over the years adjustments to policies making them in accordance with Accounting Standards and Financial Reporting (NCRF26).

This research allowed further analysis of the Sustainability Report and it has shown the sustainability report must be independent from the report and accounts for their better understanding and effort by the company to disclose important information.

Keywords: *Environmental accounting, information disclosure, norm.*

Introdução

O tema da contabilidade ambiental tem representado, nos últimos anos uma importância vital, pela preservação ambiental, logo de um desenvolvimento sustentável. A contabilidade ambiental surge em conformidade com o desenvolvimento sustentável, com a finalidade de assegurar às gerações futuras, os recursos que atualmente existem.

Estes aspetos conduzem as organizações com uma maior exigência por parte do mercado, pelo que existem já algumas campanhas fortes, efetuadas pelas empresas, no sentido de dar a conhecer ao mercado, a sua envolvimento na temática da preservação do meio ambiente.

É importante referir que a contabilidade ambiental tem como objetivo principal a contabilização dos prejuízos e benefícios gerados no desenvolvimento de algum produto. Pretende, igualmente, identificar e registar os eventos ambientais, para que seja uma ajuda para os gestores na tomada de decisão. A expressão ambiental está relacionada com a água, ar, terra, flora, fauna e recursos.

Partindo da contextualização e dos pressupostos atrás explicitados, esta investigação centra-se, em analisar a Contabilidade Ambiental - Divulgações nas Demonstrações Financeiras.

Os princípios epistemológicos subjacentes à construção do objeto do estudo conduziram à delimitação da área temática na qual se situaria o trabalho de investigação, centrando-se essencialmente, na Contabilidade Ambiental.

Na presente investigação, o trabalho de construção do objeto de estudo teve por base fundamentos teóricos resultantes da revisão do estado da arte através de leituras prévias efetuadas sobre a temática enunciada, pela reflexão das práticas em termos de Contabilidade Ambiental. É importante referir que com o decorrer dos últimos anos, o estudo sobre a contabilidade ambiental, tem sido bastante focado na literatura, em decorrência de uma maior preocupação com certificação do que está implícito no conceito de desenvolvimento sustentável.

O tema da contabilidade ambiental segundo Schaltegger e Burrit (2000), teve origem num processo de grande exigência por parte dos stakeholders, como um instrumento de gestão, na medida em que facilitaria a integração dos aspetos ambientais, na definição de estratégias específicas e tomadas de decisões.

É nosso objetivo, com este trabalho esboçar um panorama geral das investigações que existem na área da contabilidade ambiental, com o objetivo de conferir unidade a um campo de organização, que muito se tem desenvolvido nas últimas décadas.

Ao nível de literatura, têm sido reconhecidos alguns dos limites dos métodos de contabilidade tradicional financeira e analítica, com o objetivo de reflexão sobre os esforços das organizações em relação à sustentabilidade. Por esta razão, facilitam informações necessárias para a tomada de decisões empresariais sustentáveis, aos gestores.

Deste modo é pertinente identificar a relação entre a informação ambiental com as variáveis económicas, tendo como base, a informação sobre as rubricas ambientais. De uma forma geral, os responsáveis pelas decisões, falham no reconhecimento do valor económico dos recursos naturais como ativos, bem como no valor comercial e financeiro, sempre associado a um bom desempenho ambiental.

Este trabalho pretende mostrar que importância as empresas dão ao meio ambiente através das suas ações para o preservar, através das suas divulgações nas demonstrações financeiras.

Efetuar-se-á uma pesquisa exploratória tendo em conta as informações qualitativas. A pesquisa debruçará sobre o relatório e contas, livros, teses, dissertações, artigos publicados em revistas científicas e na verificação de informações difundidas em algumas publicações sobre a contabilidade ambiental e nas normas internacionais propostas para divulgação das demonstrações financeiras e indicadores económicos, ambientais e sociais salientes para apreciação das partes interessadas (*stakeholders*) nas atividades empresarias relacionadas com o desenvolvimento sustentável.

A pesquisa exploratória de acordo com os autores Severino (2007) e Gil (2010), será a recolha de conteúdos e informações do assunto em causa, que nos permite “familiarizar” o tema.

Na elaboração deste trabalho será utilizado os dois métodos, visto que a base da pesquisa será documental, em termos qualitativos e quantitativos.

Em ambos os processos será utilizada como base, o relatório e contas onde no método dedutivo será analisado dados referentes ao ano 2013. Estudar-se-á o conceito de contabilidade ambiental, as suas normas e rubricas em que se imputam os ganhos e perdas relativos ao ambiente.

O objetivo deste estudo é apresentar as definições, conceitos e verificar as divulgações sobre a contabilidade ambiental da empresa.

Analisar um caso de uma empresa que adota a contabilidade ambiental no decorrente da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 26 (NCRF 26), de modo a verificar ou a validar se o teor da sua divulgação vai ao encontro dos objetivos da norma, que passa por: Identificar o nível de informações sobre o meio ambiente que foi divulgado pela empresa em termos quantitativos e qualitativos, determinar se a empresa está e continuara a apostar nas melhorias ambientais, tendo em vista a produção de produtos menos agressivos ao ambiente e verificar se a empresa ao cumprir com as políticas ambientais se obtêm as perspectivas traçadas.

A investigação centra-se na Companhia Geral de Cal e Cimento, sa (SECIL), à semelhança de outros trabalhos existentes sobre as divulgações no relatório de gestão, aplicamos a análise de conteúdos dos relatórios de gestão anuais.

Esta investigação encontra-se dividida em duas partes: a primeira corresponde a revisão da literatura e, a segunda, ao estudo de caso.

Na revisão da literatura efetuar-se-á um estudo a nível nacional e internacional sobre a contabilidade ambiental focando sempre nas divulgações da informação e no quadro normativo sobre a matéria. No estudo de caso serão descritos a metodologia de análise e o processo de recolha de dados.

As conclusões permitem – nos compreender as divulgações que a empresa em estudo evidencia na sua perspectiva de alcançar os objetivos propostos pelos organismos nacionais e internacionais bem como as características das ações mais divulgadas e as suas variações ao longo dos anos em estudo.

Os resultados alcançados permitiram – nos concluir que a empresa divulga informação no seu relatório de gestão onde encontra-se agregada o relatório de sustentabilidade.

Parte A- Revisão da literatura

1. A problemática ambiental

Na década de 60 do século XX surgem os primeiros movimentos ambientalistas. A preocupação acentua – se em meados dos anos 70 com o surgimento da Conferência de Estocolmo onde as nações começam de maneira efetiva a estruturar os seus órgãos ambientais e a estabelecer legislação sobre questões ambientais.

Nos anos 80 do mesmo século entram em vigor a legislação sobre o direito do mar e nascem empresas especializadas em estudos de impactos ambientais.

A década seguinte é o período em que surge a expressão “ qualidade ambiental “e é assinado em Nova Iorque, a declaração de bancos e o Meio Ambiente em que se comprometem com princípios comuns de proteção.

A Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento que ficou conhecida como ECO 92 realizada entre os dias 3 a 14 de Junho de 1992, no Rio de Janeiro e teve como objetivo principal, encontrar meios para conciliar o desenvolvimento socioeconómico com a conservação e proteção dos ecossistemas da Terra.

Destaca-se a Agenda 21 onde a preocupação das organizações das Nações Unidas é a relação à preservação das gerações futuras e passou a ser adotado por governos e pela sociedade civil, em todas as áreas em que surge a ação humana sobre o meio ambiente tendo em conta as dimensões económicas e sociais, conservação e gestão de recursos para o desenvolvimento.

No seguimento desta ideia vários foram os países que têm divulgado as suas diretrizes sobre o ambiente, nomeadamente em 1995, durante a 13ª sessão International Accounting and Reporting Issues foi apresentada uma pesquisa realizada em 55 países onde se concluiu que o tema era muito vago e de difícil interpretação.

Em 1997 surge o Protocolo de Quioto, realizado na cidade de Quioto onde a sua aceitação foi no ano de 2005, e se estabeleceu metas iguais para todos os países envolvidos (8% para os países da União Europeia, 7% para os Estados Unidos e 6% para o Japão entre os anos de 2008 e 2012 principalmente por países industrializados), para a redução da emissão de gases

poluentes que provocam o efeito de estufa e substituição de produtos oriundos do petróleo por produtos que causem menos impacto ao meio ambiente.

Tendo como objetivo a renovação do compromisso político com o desenvolvimento sustentável e a definição das novas metas e agenda ambiental para os próximos anos reavaliados na conferência ECO/92 surge após vinte anos em Junho de 2012 na cidade do Rio de Janeiro a conferência de RIO + 20.

Perante esta descrição relativamente às conferências realizadas ao longo destes oitenta anos podemos concluir que existe um esforço crescente em promover ações de melhoria nas questões ambientais, o que indica que vai nascer a necessidade de que estas informações sejam transmitidas para a sociedade em geral para incentivo dos que as praticam e criar interesse aos que ainda se escondem dos prejuízos que pensam vir a encontrar.

No estudo da administração dos recursos ambientais para Moraes (2009) a economia ambiental compreende a aplicação de princípios da economia, outros autores colocam a seguinte reflexão: qual a relação entre a economia ecológica, a economia dos recursos naturais e a economia ambiental? A diferença é que as últimas são subáreas da economia neoclássica e não consideram a escala macro relativo à biosfera que as abriga como uma questão relevante, salientando na eficiência da alocação

Reconhecer que a melhoria da eficiência no uso de água, energia e outras matérias-primas, não só traz melhorias ambientais (redução na utilização de recursos, emissões e resíduos), mas também, potencializam significativas poupanças monetárias, como a redução nos gastos e ganhos, através do tratamento em conformidade de materiais e resíduos descartados na escala produtiva.

Para uma organização gerar resultados competitivos frente às questões ambientais, é necessário uma multidisciplinaridade de conhecimentos, incluindo especialistas ambientais, técnicos em contabilidade, finanças, pesquisadores económicos, profissionais de marketing, relações públicas e administradores em geral.

A Global Reporting Initiative (GRI) é uma organização multistakeholder sem fins lucrativos sediada, em Amesterdão na Holanda, e foi criada, em 1997, a partir de uma reunião de organizações ambientalistas, ativistas sociais, sindicatos, religiosos, profissionais de investimento social responsável e de investidores institucionais e o Programa das Nações

Unidas para o Meio Ambiente estes organismos são partes constituintes da instituição não-governamental Coalition for Environmentally Responsible Economy (CERES).

Esta organização é composta pelos seguintes órgãos: Conselho Diretivo, Conselho de Stakeholders, Comité Consultivo Técnico, Stakeholders Organizacionais e Secretaria Internacional, contendo profissionais de diferentes Stakeholders de vários países.

As organizações, tradicionalmente, desenvolvem relatórios financeiros, esta organização tem como objetivo ajudar a essas organizações a fortalecerem uma estrutura de Relatórios de Sustentabilidade de acordo com cada tipo de organização, através de uma plataforma de comunicação e de diálogo com seus públicos.

A GRI reúne milhares de especialistas de 40 países do mundo com a perspectiva de criar as diretrizes para Elaboração de Relatório utilizando um conjunto de indicadores baseado no conceito de triple bottomline (3BL) que contempla as dimensões económico, ambiental e social produzidos pelas organizações tornem – se habituais e úteis tal como os relatórios financeiros tradicionais.

O objetivo de superar as limitações de uma abordagem padronizada, os suplementos são considerados essenciais na elaboração do Relatório de Sustentabilidade, pois permitem retratar os riscos e as oportunidades de sectores de atuação das empresas. Num futuro próximo irá-se criar Anexos Nacionais padronizados, para cada país, a nível nacionais e regionais.

Esta organização encontra-se associada à Declaração Internacional dos Direitos Humanos, ao Pacto Global, aos Objetivos de Desenvolvimento do Milénio, aos padrões Internacional Organization Standardization (ISO), a códigos de conduta e ética e aos índices de sustentabilidade empresarial (bolsa de Nova York, e de Londres).

A GRI tem como objetivo de auxiliar as organizações a relatar os princípios implementados pela empresa, estabelecer metas, identificar as melhorias alcançadas nos diversos aspectos, reportar se os objetivos foram alcançados e na avaliação interna entre as políticas de sustentabilidade corporativa e sua efetiva realização.

A GRI tem esforço em desenvolver um modelo de qualidade, mais consistente e completo de relatório de sustentabilidade, a sua aplicabilidade. Podemos encontrar o estudo efetuado nas empresas sul americanas de energia elétrica que mostrou que os indicadores ainda precisam

evoluir bastante para que os diversos Stakeholder's possam ter acesso à real situação da responsabilidade ambiental das organizações (Castro et al. 2009).

O Environmental Management Accounting (EMA) é um amplo conjunto de princípios e abordagens que fornece os dados essenciais para o sucesso de muitas outras atividades da gestão ambiental.

Esta definição foi desenvolvida por um consenso internacional entre os membros do grupo, representando aproximadamente 30 nações, de acordo com o grupo EMA é definido como a análise, recolha, identificação e utilização de dois tipos de informações para as decisões internas. As informações físicas sobre a utilização, os destinos e fluxos de água, energia e materiais (incluindo resíduos); e informação sobre as despesas monetárias relacionadas com o meio ambiente, ganhos e perdas.

O EMA coloca uma ênfase especial aos gastos gerais de produção, dividindo-se em duas partes: a utilização e degradação dos recursos naturais e os gastos relacionados com a matéria – prima.

Alguns dos potenciais impactos ambientais de produtos podem ser reduzidos por alterações no design, tais como a diminuição do volume de papel utilizado na embalagem ou substituição de um produto físico, com um serviço equivalente. Em muitas fábricas, a maioria dos materiais utilizados, tornam-se parte de um produto final em vez de parte dos resíduos ou emissões.

A redução da quantidade de energia, água e materiais utilizados pela indústria transformadora, serviços e outras empresas, também podem ter benefícios ambientais indiretos e relevantes pois a extração de quase todas as matérias-primas tem impacto ambiental.

O lado físico da contabilidade pelo EMA fornece as informações necessárias sobre as quantidades e os fluxos de energia, água, materiais e resíduos para avaliar esses gastos de aquisição.

O conjunto de princípios e abordagens do EMA permite obter os dados essenciais para o sucesso de muitas atividades da gestão ambiental que melhoram a tomada de decisão de gestão ambiental como também todas atividades desenvolvidas pela organização.

1.1. O contributo de Portugal

Em Portugal a preocupação com o meio ambiente deu início nos anos 70 através, da criação da lei de bases do ambiente e competências legais assumidas pelo instituto da promoção ambiental (IPAMB). Em 1971 dá-se a criação comissão nacional do ambiente (CNA) e surge a primeira área protegida – o Parque Nacional de Peneda-Gerês.

A 30 de Setembro de 1975 é criada a Secretaria de Estado do Ambiente integrada na estrutura do Ministério do Equipamento Social e Ambiente, reestruturado a Comissão Nacional do Ambiente (CNA) e a criação do Serviço Nacional de Participação das Populações (Pinto,2004).

Em 1976, a Constituição da República Portuguesa estabelece no artigo 66º, os direitos do ambiente e é a partir de 1977 e 1978 que surge um seminário “Educação em Matéria de ambiente na região da Europa meridional” promovido pelo Conselho da Europa (Pinto,2004).

Entre os anos de 1983 e 1987 surge a extinção do CNA e a criação do Serviço Nacional dos Parques, Reservas e Conservação da Natureza (SNPRCN).

Em 1987, um ano após a entrada de Portugal na União Europeia, surge a publicação de dois diplomas legais fundamentais: lei de bases do ambiente (Lei 11/87, de 7 de abril) e a lei das associações de defesa do ambiente (Lei nº 10/87, de 4 de abril) e o início do processo de transição e integração de diretivas comunitárias nas mais diversas áreas.

Em 1992 à luz da conferência do Rio é realizada a 1º jornada de educação ambiental para associações de defesa do ambiente e, em 1993, com os fundos comunitários atribuídos a Portugal criam-se linhas de financiamento a projetos de educação ambiental direcionados por escolas e associações de defesa do ambiente (Pinto,2004).

De acordo com as orientações emanadas pela Agenda 21 local, em 1997, é lançada a rede nacional de ecotecas, apoiando as escolas e comunidade local onde se disponibilizou um conjunto de serviços aos cidadãos (Pinto,2004).

Em 2001 depara-se com uma rutura de apoios financeiros aos projetos ambientais estruturados pelas Organizações Não Governamentais Ambientais e pelo Ministério do ambiente e recursos naturais (2002 passa a ser denominado por Ministério das cidades, ordenamento do território e ambiente).

A partir do ano de 2003 foi implementada uma estratégia nacional de educação para a sustentabilidade no desenvolvimento de forma adequada e estruturada de políticas de educação ambiental adequadas para os diferentes atores sociais (Pinto,2004).

De acordo com o Relatório do Estado do Ambiente (REA) preconizado na Lei de Bases do Ambiente (Lei n.º 19/2014, de 14 de abril, que revogou a anterior Lei n.º 11/87, de 7 de abril) que avalia e comunica o desempenho ambiental do país, definindo as políticas de ambiente nacionais para o suporte dos processos de tomada de decisão, nas últimas décadas, o número de organizações certificadas pela Norma ISO 14001:2004, em Portugal, quadruplicou, passando de 248 em 2003, 903 em 2012 e 1 048 em 2013. Esta situação permite verificar o esforço desenvolvido pelas organizações na redução dos seus impactes ambientais.

No primeiro semestre de 2014 em Portugal foram concedidos o Rótulo Ecológico da União Europeia (REUE) a produtos de 16 empresas.

Verifica-se que, desde 2010, tem-se observado uma descida considerável e sustentado do número total de publicações nacionais de patentes “verdes” a justificação prende-se com publicações nacionais de patente ao longo dos últimos 14 anos que estão relacionadas com as áreas técnicas da energia, isto é as tecnologias “verdes”, em segundo lugar afastado estão as tecnologias relacionadas com os resíduos.

Desde 2010 preconizou-se uma Estratégia Nacional que veio a acentuar-se com a aprovação em Assembleia da República da Lei da Reforma da Fiscalidade Verde, que tem como objetivo “promover um novo enquadramento fiscal e parafiscal, através do desenvolvimento de mecanismos que permitam a internalização das externalidades ambientais”, numa base de neutralidade fiscal

A proporção de pedidos de patentes “verdes” em Portugal tem variado, desde 2000, entre 2,64% e 11,15%, sendo que o valor mais baixo foi atingido em 2013 a justificação prende-se com a contração da economia portuguesa.

Mas em 2013, averiguar-se a atribuição de três novos registos no Sistema Comunitário de Eco gestão e Auditoria (EMAS) a empresas portuguesas e o cancelamento de seis, resultando num total de 59 organizações registadas.

Também no ano de 2013 apurou – se uma diminuição do valor dos impostos com relevância ambiental em Portugal na ordem dos 4 494 milhões de euros, revelando uma diminuição de 10,7% relativamente a 2012 e representando o valor mais baixo desde 2006.

Tendo em conta a discussão pública sobre o “Compromisso para o Crescimento Verde” e o “Projeto de Reforma da Fiscalidade Verde” iniciativas do Ministério do Ambiente, Ordenamento do Território e Energia e em que o segundo projeto criado conjuntamente com o Ministério do Estado e das Finanças têm como objetivos promover em Portugal a competitividade económica, a sustentabilidade ambiental e a eficiente utilização dos recursos, bem como desenhar uma política fiscal que contribua para a consolidação orçamental e o desenvolvimento sustentável, o que permitiram verificar através da sondagem Euro barómetro realizada, em maio de 2014, 63% a sensibilidade dos cidadãos Portugueses na preocupação relativamente com os seus hábitos domésticos no consumo de recurso.

Encontra-se projetado para um horizonte temporal 2014-2020 que Portugal Adapte às Alterações Climáticas (EN AAC), atualizando com os resultados dos estudos mais recentes os principais impactos setoriais.

2. Conceito da contabilidade ambiental

2.1. Finalidades da contabilidade ambiental

A finalidade da contabilidade ambiental é fornecer uma base de informações valiosas para o planeamento e a política de desenvolvimento integrado.

Em termos da finalidade social tem como objetivo de demonstrar o grau de destruição, as ações de conservação e preservação do bem maior da humanidade: o meio ambiente (May e Motta, 1993). Marion e Costa (2007) descrevem que a sociedade pode aproveitar a contabilidade ambiental para supervisionar as ações empresariais em proveito do meio ambiente.

Algumas finalidades são definidas por Paiva (2006, p.17) tais como:

- Auxiliar na elaboração do planeamento estratégico;
- Servir de parâmetro no gerenciamento das atividades-alvo;

- Fornecer informações externas no sentido de prestação de contas destas atividades. Porque que convém às organizações terem um sistema de contabilidade ambiental, pois, contribui para conhecer:

- Se a empresa cumpre ou não com a legislação ambiental vigente;
- Ajuda a direção em seu processo de tomada de decisões e na determinação de uma política e nos objetivos de gestão ambiental;
- Confirma a evolução da Ação ambiental da empresa através do tempo e reconhecer as tendências que se observam;
- Deteta as áreas da empresa que necessitam especial atenção (áreas críticas) e os aspetos ambientais significativos;
- Identifica oportunidades para uma melhor gestão dos aspetos ambientais;
- Identifica oportunidades estratégicas: como a empresa pode obter vantagens competitivas graças a melhorias consistentes na gestão ambiental e que proporcionem valor à organização;
- Obter informação específica para satisfazer os pedidos dos Stakeholder's (Fenech, 2002).

O Quadro 1 revela quais são os Stakeholders interessados nas informações fornecidas pela contabilidade ambiental e suas utilidades.

Quadro 1- Interesses específicos de cada Stakeholder's

Stakeholder's	Principais Interesses
Trabalhadores	Garantia de emprego. Salários. Orgulho e sentimento de dignidade. Saúde e segurança no lugar no trabalho.
Comunidade local	Riscos de saúde. Ruídos. Odores. Resíduos expedidos no solo, água e ar. Conhecimento da atividade da empresa. Riscos de acidente.
Clientes e fornecedores	Qualidade dos produtos. Preços. Segurança nos produtos. Garantia nos produtos.
Administração pública	Cumprimento da legislação. Acidentes e denúncias. Consumo de recursos. Certeza de que a organização cumpre seus compromissos ambientais.
Entidades financeiras, investidores e acionistas	Resultados financeiros. Informações sobre responsabilidade ou obrigações legais e respeito a terceiros. Gastos ambientais e sua gestão. Investidores ambientais. Vantagem comercial relacionada com a gestão ambiental. Custo do incumprimento legal.
Organizações ecológicas	Informação ambiental no âmbito local. Impacto no ecossistema. Impactos ambientais do produto ou serviço.

Fonte: Fundació Fórum Ambiental (1999).

A maioria dos stakeholder's pretende receber informações tendo em conta os riscos ambientais que a organização pode exortar á sociedade, como pretende solucioná-los e que consequências apresentaram nas demonstrações financeiras.

2.2. Contabilidade ambiental

O tema contabilidade ambiental a nível mundial começou-se a propagar através de alguns autores citados por Ribeiro (2005), como Chastain, Beams e Feertig, o primeiro em 1973, os dois últimos em 1974, onde destacaram a sua importância em determinados aspetos, tais como, a interação com as organizações na tomada de decisões.

A contabilidade nasce da necessidade do registo da riqueza nacional em que suas técnicas auxiliem na proteção e no desenvolvimento da economia política e monetária como um todo (Dagostim, 2000).

A contabilidade ambiental é a contabilidade dos benefícios e dos prejuízos que o desenvolvimento de um produto pode originar no meio ambiente. É um conjunto de ações pensadas que visam o desenvolvimento de um projeto, primando pela preservação do meio ambiente.

A contabilidade ambiental, a partir de Fevereiro 1998, passou a ser vista como um dos ramos mais importantes da contabilidade de acordo com os autores Kramere Tinoco (2004), uma vez que a sociedade exigiu às organizações informações sobre as questões ambientais.

A contabilidade ambiental pode desta forma, auxiliar os gestores na medida em que é utilizada para demonstrar a responsabilidade ambiental da empresa, através dos relatórios contabilísticos onde devem ser evidenciados de forma fidedigna e transparente os gastos com o controlo ambiental.

Ribeiro (2005) afirma que a contabilidade ambiental não é uma nova ciência, mas sim, uma segmentação da tradicional, já muito conhecida. Ferreira (2003) defende que é importante frisar que a contabilidade ambiental não se refere a uma nova contabilidade, mas, a um conjunto de informações que relatam adequadamente, em termos económicos, as ações de uma entidade que modifiquem o seu património.

Os autores Tinoco e Kraemer (2004), destacam que existem três temas associados à contabilidade ambiental, a definição de gastos, despesas operacionais e passivos ambientais.

O objetivo principal da contabilidade ambiental é o de criar condições para cada grupo de usuários, sejam internos ou externos à organização, possam fazer previsões quanto ao comportamento ou performance da mesma.

Bergamini Júnior (2000) definiu contabilidade ambiental como o estudo do património ambiental (bens, direitos e obrigações ambientais) das organizações, com a finalidade de fornecer aos seus usuários, internos e externos, informações sobre os eventos ambientais que provocam modificações na situação patrimonial, bem como realizar sua identificação e reconhecimento.

Santos, Da Silva, De Souza e Sousa (2001) definem a contabilidade ambiental como o “ [...] estudo do património ambiental (bens, direitos e obrigações ambientais) das entidades” e seu objectivo “[...] fornecer aos seus usuários, interno e externo, informações sobre os eventos ambientais que causam modificações na situação patrimonial, bem como realizar sua identificação, mensuração e evidenciação.”

A contabilidade ambiental surge através de ramos de pesquisa em contabilidade, que podem contribuir para que eficazmente se possa produzir e difundir o conhecimento que tenha como vertente o ambiente.

Segundo Schaltegger e Burrit (2000), a contabilidade ambiental teve origem num processo de grande exigência por parte dos stakeholders, como um instrumento de gestão, na medida em que facilitaria a integração dos aspetos ambientais, na definição de estratégias específicas e tomadas de decisões.

O termo contabilidade ambiental foi utilizado pela primeira vez por Gray Bebbington e Walters, os quais definiram a contabilidade ambiental como uma ferramenta de gestão, abordando todas as áreas de contabilidade que podem ser afetadas pela resposta das organizações empresariais ao nível de questões ambientais (Stanciu et al., 2011, pp 268-269).

Para Bebbington e Thomson (2007), a contabilidade social e ambiental é um campo, inclusivo de contabilidade para eventos sociais e ambientais que surge como resultado e estão ligadas às acções económicas de organizações.

Parker (2005) observou que os investigadores sobre contabilidade ambiental e gestão foram atraídos para o envolvimento com a responsabilidade social de alguns sectores de negócios.

A contabilidade ambiental tem como objetivo chamar a atenção para os gastos e rendimentos com proteção ambiental, bem como as medidas tomadas no sentido de proteger o meio ambiente a nível financeiro, tornando -se numa ferramenta de gestão utilizada para muitas finalidades, nomeadamente, melhorar os desempenhos em relação ao meio ambiente,

inventário e controlo de gastos, tecnologias mais eficientes, com menos poluição, produtos não poluentes (Caraiani, 2007). A contabilidade ambiental assegura, segundo o autor, o desenvolvimento sustentável da atividade, a análise de gastos e os benefícios extraídos pelo impacto do ambiente sobre a atividade.

O Quadro 2 ilustra alguns estudos de autores sobre revisão de literatura e trabalhos de pesquisa realizados ao longo dos anos sobre a contabilidade social e ambiental.

Quadro 2 - Alguns trabalhos empíricos desenvolvidos sobre contabilidade ambiental

Natureza do trabalho	Breves comentários sobre resultados da pesquisa	Autores	Ano
Revisão da literatura da contabilidade social e ambiental	Estrutura para permitir que leitores e pesquisadores organizem-se no tempo e evidenciem as tendências, apresentando detalhes bibliográficos do início e interesse pelo estudo na área de contabilidade social e ambiental ao longo de 25 anos (1971 a 1980; de 1981 a 1990; e 1991 a 1995).	Mathews	1997
Revisão da literatura de contabilidade social e ambiental	Destaca através de uma análise crítica detalhes bibliográficos do início e interesse pelo estudo na área de contabilidade social e ambiental ao longo dos 25 anos (1971 a 1980; de 1981 a 1990; e 1991 a 1995).	Gray	2002
Research paper	Apresenta uma revisão crítica da contribuição feita pela Contabilidade social e ambiental através de artigos publicados na Accounting, Auditing & Accountability Journal no período de 1988 a 2007 e outras publicações de top journals no período de 2004 a 2007, a fim de desenvolver indicadores para futuras intervenções eficazes principalmente no sector público.	Owen	2008
Research paper	Prevê-se a perspectiva de uma partilha entre as vertentes sociais e ambiental. As abordagens críticas e generalistas sobre as empresas do sector público, juntamente com as perspectivas de múltiplos pesquisadores. Pesquisa em três países não anglo-saxões (a Espanha, Holanda e Finlândia) e identifica líderes e estudiosos emergentes no campo.	Parker	2011
Literaturereview	Contribuição para o desenvolvimento da área de contabilidade social e ambiental, explorando diferentes pontos de vista.	Eugénio, Morais e Lourenço	2010
Research paper	Expor que a adoção de normas e códigos internacionais de contabilidade social é suscetível de se tornar mais prevalentes no futuro.	Belal e Owen	2007
Research paper	O estudo contribui para a quantidade limitada de pesquisa que foi realizada no que diz respeito à influência que os grupos têm em pressionar sobre as políticas de divulgação de empresas de mineração nos seus relatórios individuais.	Deegan e Blomquist	2006
Research paper	A ligação entre os níveis de satisfação dos contabilistas do sexo feminino e suas escolhas de carreira de Consistente com um grande corpo de pesquisa organizacional e de contabilidade, os baixos níveis de satisfação no trabalho foram associados com maiores intenções de mudança para os contabilistas do sexo feminino.	Herbohn	2005
Research paper	Análise crítica detalhada das declarações de garantia pré-selecionados para a Associação de 2002, do Chartered Certified Accountants (ACCA) Reino Unido e Sustentabilidade Europeia esquema Reporting Awards, evidenciado a resistência em abordar declarações e processos de garantia aos interessados em geral.	O'Dwyer e Owen	2005
LiteraturereviewConceptualpaper	Divulgações positivas podem restaurar ou reparar a legitimidade de uma organização no contexto da análise teórica e histórica anterior.	Milne e Patten	2001
LiteraturereviewConceptualpaper	As perspectivas sugerem que, enquanto pode, ocasionalmente, fazer parte de um processo de legitimidade, em última análise, esta é equivocada, uma vez que é amplamente percebido como sendo incapaz de suportar a realização de um estado de legitimidade. Consequentemente, para muitos gestores, a prática continuada da contabilidade social e ambiental é considerado um tanto desconcertante. O artigo reflecte sobre as implicações destes resultados para a futura investigação e prática da contabilidade social e ambiental.	O'Dwyer	2001
LiteraturereviewConceptualpaper	Indicaram apoio à teoria legitimidade como um fator explicativo para divulgações ambientais.	O'Donovan	2002
LiteraturereviewCasestudyConceptualpaper	Correlações positivas significativas foram obtidas para os temas gerais de meio ambiente e de recursos humanos, bem como por vários sub-temas dentro destes.	Deegan et al	2002

Fonte: Elaboração própria

O estudo da contabilidade social e ambiental aprimora-se desenvolvendo definições que tem permitido a percepção por parte da comunidade que existem variáveis sociais, económicas e ambientais que permitem às organizações melhorar a sua condição no meio ambiente.

O autor Mathews (1997), estrutura o tema contabilidade social e ambiental de forma a detalhar os conteúdos de bibliografias em diferentes períodos (25 anos), por sua vez Gray (2002) destaca análises críticas sobre os temas bibliográficos contabilidade social e ambiental.

O autor Ownem (2008) apresenta através de artigos publicados em revista, tais como Accounting, Auditing & Accountability jornal uma análise bibliográfica sobre o estado do tema contabilidade social e ambiental adjudicando também a sua importância do sector público e das ONG's, por sua vez Parker apresenta uma perspectiva de partilha entre as vertentes sociais e ambientais através de várias publicações em revistas de críticas gerais sobre empresas do sector público e ONG's chamando à atenção de diferentes investigadores diferenciando a sua crítica através de sua pesquisa relaciona três países não anglos- saxónicos (Espanha, Holanda e Finlândia).

Para os autores Eugénio, Morais e Lourenço (2010) as suas análises críticas sustentam-se por estudos empíricos sobre sistemas de contabilidade social e ambiental e relato social e ambiental.

Belal e Ownen (2007) imergem analisando as pesquisas até então realizadas detetando que a teoria da legitimidade utilizada invocam o incremento das diferentes partes interessadas, na tentativa de explicar a prática. Complementando com a pesquisa de Milne e Patten (2002) que fazem um apelo a uma abordagem descritiva de tomada de decisão tendo como perspectiva a contabilidade positiva isto é uma informação contabilística ambiental positiva (Legitimador) nos países como Estados Unidos da América.

Por sua vez Herbohn (2005) realizou uma pesquisa na Austrália em que deteta a falta de técnicas adequadas de medição e mensuração dos eventos ambientais, e restrições de contabilização dos custos ambientais.

Para Deegan (2002) as questões de motivação individual explicam a decisão dos gestores de divulgar publicamente as informações socio ambientais como uma boa oportunidade de pesquisa atribuindo uma visão geral de vários fatores que podem tornar-se fontes institucionais que evidenciaram informações ambientais que pode ser enquadrada dentro de uma grande área

chamada Social and Environmental Accounting Research (SEAR), onde também estariam incluídas as informações relativas à comunidade, aos funcionários e também à Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

Por sua vez autor O'Donovan (2002) vem complementar o estudo de Deegan onde indica que as mudanças nas normas sociais, fatores motivadores para a organização mudar e também representar uma fonte de pressão para legitimação organizacional.

2.3. A importância e os benefícios da contabilidade ambiental

Ao longo destes anos tem – se verificado uma mudança no mundo, nomeadamente, aquecimento global, temperaturas adversas em vários países, parte dessa responsabilidade pertence às organizações. Muitas organizações, hoje, têm isso em conta e começam por preocupar-se e a tomar algumas medidas de modo a diminuir essa culpa.

A temática contabilidade ambiental vem para complementar o conceito de desenvolvimento sustentável, pois cada vez mais existe a preocupação em preservar os recursos naturais para gerações vindouras.

A contabilidade ambiental pode ser reconhecida em duas óticas: de gastos e financeira. Na ótica de gastos permite melhorar o desempenho ambiental, social e económico e na ótica financeira pretende dar respostas às mudanças que o mundo empresarial e os stakeholders solicitam no âmbito da evolução da estratégia ambientais e financeiras.

Eugénio (2004) indica as seguintes vantagens no uso da contabilidade ambiental para as empresas, tanto a nível interno, como a nível externo:

- Dar resposta a novas necessidades de controlo contabilístico;
- Tornar o relato financeiro mais útil aos respetivos utilizadores e constituir um elemento adicional da demonstração de desempenho;
- Melhorar o planeamento e controlo das atividades de gestão ambiental da empresa;
- Potenciar a racionalização de gastos;
- Estimular novas perspetivas sobre o processo produtivo;
- Permitir a correta determinação de gastos de produção e preços de comercialização;
- Trazer o ambiente para dentro do processo de gestão;

- Facilitar a recolha e apresentação de elementos necessários ao cumprimento de obrigações tais como:
- Documentos de prestação de contas destinados ao mercado nacional;
 - Documentos de prestação de contas destinados ao mercado internacional;
 - Informação solicitada por autoridades estatísticas;
 - Informação solicitada por entidades reguladoras;
 - Outras.”

Observa-se a importância que a contabilidade ambiental vem evidenciando em torno da sociedade, o Governo, seus usuários internos e externos e suas reflexões em todas as informações úteis geradas para a sociedade.

Os benefícios criados pela contabilidade ambiental usam características importantes para a organização e para a sociedade, quando a empresa utiliza de forma racional os recursos naturais permite assim prevenir o meio ambiente de poluição e a sociedade de possíveis doenças, a contabilidade ambiental por sua vez permite-se acompanhar a empresa diante da legislação ambiental.

São inúmeros os benefícios gerais da contabilidade ambiental que se subdividem em estratégicos e económicos tendo em conta a empresa e sociedade em geral. Os benefícios estratégicos verificados para as indústrias possibilitam identificar, auxiliar e administrar os gastos de produção. Auxilia no controle do uso de energias não renováveis, possibilita a formação de relatórios mais completos e detalhados sobre o desempenho ambiental, a sua imagem com os stakeholders, como o governo, comunidade local, empregados, fornecedores. Os benefícios estratégicos verificados para a sociedade podem verificar se pela redução de gastos externos, diminuição da poluição ambiental, produção mais limpa, preços de produtos igualmente viáveis (North, 1992).

Os benefícios económicos, em termos de gastos, detêm a redução do consumo de água, energia e outros insumos, reciclagem, venda e aproveitamento de resíduos, e redução de multas e penalidades por poluição (North, 1992).

Os benefícios económicos, em termos de rendimentos, deparam com o aumento da contribuição marginal de “produtos verdes”, que podem ser vendidos a preços competitivos, o aumento da participação no mercado, devido à inovação dos produtos e à menor concorrência, linhas de novos produtos para novos mercados e o aumento da demanda para produtos que contribuam para a diminuição da poluição (North, 1992).

O benefício estratégico que as organizações podem adotar para facilitar a imagem da instituição predefine-se a renovação da carteira de produtos, aumento da produtividade, o compromisso do pessoal, melhoria nas relações de trabalho, melhoria da criatividade para novos desafios, melhoria das relações com órgão governamentais, comunidade e grupos ambientalista, acesso assegurado ao mercado externo e melhor adequação aos padrões ambientais (North, 1992).

A contabilidade ambiental pode ser responsável por todas as demonstrações necessárias para as tomadas de decisões das organizações e a todos que tem interesse na mesma. Ao ser implementada a contabilidade ambiental, também, contribui para um marketing muito sólido e importante, Souza (1993) tem se referindo a esta questão, ao dizer que as estratégias de marketing ecológico, adotadas pela maioria das organizações, visam a melhoria de imagem tanto da empresa quanto dos seus produtos, através da criação de novos produtos verdes e de ações volvidas pela proteção ambiental.

3. Normalização Contabilística Nacional e Internacional

A normalização contabilística tem como definição a determinação de um conjunto de conceitos, regras e conceitos de avaliação e movimentação de contas da contabilidade de uma entidade.

Procedeu-se a uma dupla abordagem sobre a temática ambiental e seu impacto na contabilidade: uma é relativa ao quadro internacional e outra refere-se ao quadro nacional.

3.1. Normas Internacionais de Contabilidade em matérias ambientais

O normativo contabilístico internacional específico para as matérias ambientais ainda não existem e de acordo com os autores Gonçalves e Heliodoro (2005:1) antevê em que tal norma possa não vir a existir devido a múltiplos interesses.

A recomendação da Comissão Europeia (2001/453/CE) para orientar as recomendações subjacentes utiliza as várias normas publicadas pela International Accounting Standard Board (IASB), responsável pela publicação das IFRS (International Financial Reporting Standards). Segundo a autora Eugénio (2004:47):

- IAS 1- Sugestão de apresentação do relatório ambiental – Determina a base de apresentação de demonstrações financeiras para fins gerais para garantir a comparabilidade entre as demonstrações financeiras de períodos anteriores da entidade e as demonstrações financeiras de outras entidades. Ela estabelece requisitos gerais para a apresentação de demonstrações financeiras e sugestão de apresentação do relatório ambiental;
- IAS 16 – Ativos Fixos Tangíveis – Estabelecer tratamento contabilístico para o ativo fixo para que as demonstrações financeiras possam distinguir informações sobre o investimento de uma entidade num ativo fixo e as mudanças nesse investimento. As principais questões na contabilização do imobilizado são o reconhecimento de ativos, a determinação do seu valor contabilístico e os encargos de depreciação e perdas por redução no valor recuperável a serem reconhecidos. O ativo fixo tangível pode ser adquirido por razões de segurança ou ambiente.
- IAS 34 – Relato Financeiro Intercalar – Determina as cláusulas necessárias para a elaboração e a divulgação de demonstrações financeiras intermediárias (períodos inferiores a um ano) com o objetivo de criar informações fiáveis aos stakeholder's. No apêndice C menciona a provisão para gastos ambientais, a finalidade é ilustrar a aplicação das normas ajudando a clarificar o seu sentido.
- IAS 36 – Imparidade de Ativos – Estabelecer os procedimentos que uma entidade aplica para assegurar que os seus ativos sejam escriturados pela sua quantia recuperável. Um ativo é escriturado por mais do que a sua quantia recuperável se a sua quantia escriturada exceder a quantia a ser recuperada através do uso ou da venda do ativo. Perdas de valor que se verifiquem por questões ambientais;

- A IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes – Garantir que os critérios apropriados de reconhecimento e bases de mensuração sejam aplicados às provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e que informações suficientes sejam divulgadas nas notas explicativas para permitir que os usuários compreendam a sua natureza, época e valor.
- IAS 38 – Ativos Intangíveis – Determinar o tratamento contabilístico de ativos intangíveis que não sejam especificamente tratados noutras Normas. Esta Norma exige que uma entidade reconheça um ativo intangível se, e apenas se, critérios especificados forem satisfeitos. A Norma também especifica como mensurar a quantia escriturada de ativos intangíveis e exige divulgações especificadas acerca de ativos intangíveis.

O Tratamento contabilístico dos ativos intangíveis; empresa pode deter alguns ativos relacionados com questões ambientais.

3.2. Norma Contabilística e de Relato Financeiro 26 (NCRF 26)

Depois da introdução do POC, em 1977, acompanhado por determinadas diretrizes contabilísticas e com sua alteração, em 2002, for introduzida a Diretriz Contabilística nº 29-matérias ambientais (DC 29). O ordenamento contabilístico em Portugal, em 2010, sofre novas modificações pela adoção o Sistema de Normalização Contabilístico (SNC). O SNC, aprovado a 23 de Abril de 2009, encontra-se estruturado da seguinte forma: apresentação, bases para a apresentação de demonstrações financeiras, âmbito, finalidade e componentes, continuidade, regime do acréscimo, consistência de apresentação, materialidade e agregação, compensação, informação comparativa, modelos de demonstrações, código de contas, normas contabilísticas de relato financeiro para grandes e médias empresas, normas contabilísticas de relato financeiro para pequenas entidades e normas interpretativas.

O SNC tem como apoio central as Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) que foram adotadas tendo por base as IAS/IFRS, a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Sector não Lucrativo (NCRF-ESNL), a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Empresas (NCRF-PE) e a Micro entidades (NC-ME).

A nova forma de executar a contabilidade teve como estimulador o Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, que estabeleceu regras de adoção das IFRS na Comunidade Europeia, onde todas as entidades cotadas em bolsa num mercado regulamentado preparem as suas demonstrações financeiras consolidadas de acordo com aquele referencial de relato financeiro.

Com a entrada em vigor do SNC, em 2010, surge a Norma Contabilística de Relato Financeiro nº26 Matérias ambientais, que substitui, a DC 29.

As Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) regulamentadas pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) estabelecem a conexão com as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) tendo em conta as organizações que não tem muitas exigências de relato financeiro de determinados procedimentos e divulgações, embora garantindo os critérios de reconhecimento e mensuração contidos nestas nas NIC (Pires, 2009).

No Sistema de Normalização Contabilística a norma que regulamenta as matérias ambientais é a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 26 – Matérias Ambientais (NCRF 26) verificando-se, apenas, pequenas diferenças ao nível de linguagem e relato financeiro, como por exemplo os apêndices publicados e nas terminologias relativos a “custos” e “amortização de ativos” (DC 29) para “gastos” e “depreciação de ativos” (NCRF 26) (Pires, 2009).

Esta norma pretende fixar as regras para o reconhecimento, mensuração e divulgação relativos aos dispêndios de carácter ambiental tendo em conta os passivos e riscos ambientais e aos ativos resultantes (Viana 2011).

No Quadro 3 resume de forma sintetizada a de que forma está estrutura e organização da NCRF 26.

Quadro 3 -Síntese da NCRF 26

Objetivo	Prescrever os critérios para o reconhecimento, mensuração e divulgação relativos aos dispêndios de carácter ambiental, aos passivos e riscos ambientais e aos ativos com eles relacionados resultantes de transações e acontecimentos que afetem, ou sejam suscetíveis de afetar, a posição financeira e os resultados da entidade relatada.
Âmbito	Aplicada às informações a prestar nas demonstrações financeiras e no relatório de gestão das entidades no que diz respeito a matérias ambientais, devendo os critérios de reconhecimento e mensuração ser aplicados de forma consistente a todas as entidades que sejam objeto de consolidação.
Reconhecimento	<p>De passivos de carácter ambiental e de dispêndios de carácter ambiental</p> <ul style="list-style-type: none">• Reconhecimento de passivos sempre que ocorra uma obrigação legal ou construtiva relativa a danos ambientais• Reconhecimento de ativos e passivos com base em estimativas fiáveis• Em caso de não fiabilidade das estimativas, apenas divulgação• Dispêndios de carácter ambiental, em regra, tratados como gastos do período• Possibilidade de capitalização de dispêndios, se estiverem satisfeitos os requisitos de ativo
Mensuração	<p>Dos Passivos Ambientais</p> <ul style="list-style-type: none">• Seleção da melhor estimativa possível, em função da natureza, tempestividade e probabilidade da ocorrência de futuras liquidações• Possibilidade de constituição gradual das quantias de passivos ambientais• Passivos ambientais de longo prazo: Possibilidade de uso do valor presente/descontado dos fluxos de caixa futuros ou do custo corrente
Apresentação e Divulgação	<p>No Relatório de Gestão</p> <ul style="list-style-type: none">• Políticas e programas de proteção ambiental• Grau de implementação dos programas ambientais• Melhorias ambientais conseguidas• Indicadores de ecoeficiência
	<p>No Anexo</p> <ul style="list-style-type: none">• Políticas contabilísticas nos ativos e passivos ambientais, especialmente nos passivos ambientais de longo prazo• Critérios de mensuração de ativos e passivos• Quantias dos passivos ambientais, separando as quantias descontadas das não descontadas• Contingências de carácter ambiental

Fonte: Pires, 2009

3.2.1. Rubricas ambientais

Na contabilidade tradicional os *“ativos contingentes são um activo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da entidade”* (NCRF 26 §5).

Para Santos et al., 2001 são todos os bens e direitos que estão subjacentes na forma de ativo circulante ou ativo fixo, isto é, são bens que tem como objetivo preservar e recuperar o meio ambiente, podem ou não ser evidenciados nas demonstrações financeiras para possibilitar o usuário verificar as ações ambientais da organização (Faroni et al, 2010).

Para Teixeira (2000) os ativos são definidos como um *“recurso controlado pela empresa, resultante de eventos passados, do qual se espera um fluxo de benefícios económicos”*.

Segundo Kraemer (2000) os ativos ambientais são *“todos os bens da empresa que visão a preservação, proteção e recuperação ambiental e devem ser segregados em linha à parte do Balanço patrimonial”*. São essencialmente, os recursos económicos que a entidade controla, através dos resultados das transações ou eventos passados, e pelos quais se espera benefícios futuros.

A IAS nº 37 § 10, define, também, o ativo contingente *“é um possível ativo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da empresa”*.

Dentro desta ordem de ideias os ativos ambientais são inventários, equipamentos ou pesquisas que permitem controlar, preservar e recuperar o meio ambiente, conforme ilustra o Quadro 4.

Quadro 4 - Ativos ambientais

Rubricas		Matérias ambientais
Ativo	Ativos fixos tangíveis	✓ Bem que a empresa adquire e que estão afetos com o objetivo de melhorar a sua atuação a nível ambiente.
	Ativos intangíveis	✓ Despesas de investigação, desenvolvimento e softwares em e para questões ambientais. ✓ Patentes, marcas e licenças a serem registadas
	Investimentos financeiros	✓ Desvalorização das empresas derivado de auditorias ambientais que detetaram irregularidades ✓ Investimentos indispensáveis a novas políticas ambientais da entidade
	Amortizações	✓ Amortizações direcionadas às condições ambientais
	Inventários (obsoletos)	✓ Alterações de legislação ✓ Matérias-primas mais ecológicas ✓ Ativos fixos tangíveis que necessitem de outros tipos de matérias

Fonte: adaptado de Eugénio 2004

Por sua vez “*passivo ambiental é toda obrigação contraída voluntária ou involuntariamente destinada a aplicação em acções de controlo, preservação e recuperação do meio ambiente, originando, como contrapartida, um activo ou custo ambiental*” (Santos, et al., 2001, p. 92).

Para Silva (2009) “*passivos ambientais são todas as obrigações contraídas de forma voluntária ou involuntária, que exigem num momento futuro a entrega de activos, prestação de serviços ou de sacrifício de benefícios económicos, em decorrência de transacções ou operações, passadas ou presentes que envolveram a instituição com o meio ambiente e que acarretam algum tipo de dano ambiental.*”

Para Moreira (apud Silva 2009), o passivo ambiental é o conjunto de obrigações, contraídas de forma voluntária ou involuntária, que exigem a adoção de ações de controlo, preservação e recuperação do meio ambiente.

Para Silva e Moreira, os passivos ambientais estão presentes nas empresas por meio de riscos de negócio que podem ser descritos através de algumas situações como a iniciativa da empresa que reconhece as suas obrigações e por exigibilidade das obrigações ambientais. Sendo que, o passivo ambiental representa os danos causados ao meio ambiente, ou seja, a obrigação, a responsabilidade social da empresa com os aspetos ambientais.

Para os autores Trinoco e Kraemer (2004), o passivo ambiental pode gerar três tipos de obrigações para a entidade. A primeira obrigação legal ou implícitas “*quando a entidade tem a obrigação presente como consequência de um acontecimento passado, como o uso do meio ambiente (água, solo, ar, etc.) ou a criação de resíduos tóxicos.*”

Em segundo surge a obrigação construtivas onde as empresas têm atitudes espontâneas e construtivas perante a sociedade tendo consciência da sua responsabilidade social.

Por último temos a obrigações justas (equitable) para os autores as obrigações “*reflectem a consciência de responsabilidade social, ou seja, a empresa cumpre – as de acordo com os seus valores morais e éticos.*”

Alguns dos passivos ambientais mais famosos são os provocados pelo petroleiro Exxon-Valdez, no Alasca e os resíduos de materiais nucleares em Chernobil, na Rússia, pelo que é importante salientar o passivo contingente de acordo com a IAS n.º 37 – Provisões, Passivos e Ativos Contingentes, § 10 corresponde a:

“a) *é uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da empresa; ou*

b) *uma obrigação presente que decorre de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque:*

i) não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos para liquidar a obrigação; ou

ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.”

Para as organizações estas obrigações estão sempre subjacentes ao exercício da sua actividade, o que permite concluir que faz sentido que sejam adotadas.

Para David (2003) os passivos ambientais são oriundos de:

⇒ Aquisição de ativos para contenção dos impactos ambientais;

⇒ Gastos com a alteração do processo operacional para que este não produza resíduos tóxicos;

⇒ Despesas de manutenção e operação do departamento de gestão ambiental, inclusive mão-de-obra;

⇒ Gastos para recuperação e tratamento de áreas contaminadas;

⇒ Pagamento de multas por infrações ambientais;

⇒ Gastos para compensar danos irreversíveis, inclusive os relacionados com a tentativa de reduzir a má imagem da empresa perante a opinião pública.

Na mesma IAS n.º 37 encontramos a definição de Provisão “ é um passivo de tempestividade ou quantia incerta.” Alguns passivos têm financiamentos associados, na medida que contribuem para melhoramento a nível ambiental e os designados como outras contas a pagar, multas, penalidades e danos causados (Eugénio, 2004).

Para a constituição do património líquido do meio ambiente as organizações podem destinar uma parte do capital social para aplicar-se na preservação, recuperação, e reciclagem do meio ambiente, por sua vez também pode-se constituir reservas para contingências ambientais doação de subvenção e o resultado tendo em conta os acréscimos dos gastos e redução das vendas por efeitos negativos no meio ambiente ou então acréscimos de rendimentos e redução de gastos no processo produtivo e melhoria da imagem da empresa (Eugénio 2004).

Os gastos e despesas ambientais são perdas em consumo de ativos que estão envolvidos direta ou indiretamente no processo produtivo e em atividades ecológicas da empresa (Santos et al., 2001).

Para Faroni et al., 2010, p. 03, *“Os gastos ambientais estão associados a multas, indemnizações a prejuízos causados a terceiros, recuperação de áreas degradadas pela empresa e impostos sobre produtos poluidores, bem como gastos com tratamento de saúde de funcionários. Para a identificação desses gastos ainda é uma tarefa difícil, pois não há uma forma adequada, padronizada, de mensurar muitos de seus componentes, considerados como intangíveis.”*

Para Motta (1996) os gastos ambientais são oriundos de externalidades devido ao mau uso do meio ambiente em que os mesmos não reconhecidos no sistema de preços tornando-se externos às funções de custo e de demanda.

Já para Shieldset al (2008) definem que os gastos ambientais são um subconjunto dos gastos operacionais das empresas, por exemplo, quando substâncias são colocadas no ar, água ou solo, estas deveriam ser consideradas um custo social, as exigências de investimentos em equipamentos de prevenção ou formação, multas e taxas pagas devido ao incumprimento das normas ambientais, ou seja, externalidades.

Para Ribeiro (2006) os gastos ambientais estão relacionados direta ou indiretamente com a proteção ambiental, a depreciação e exaustão dos ativos de natureza ambiental pertencentes à organização, aquisição de insumos para controlo, redução ou eliminação de poluentes, tratamento de resíduos dos produtos, disposição dos resíduos poluentes, recuperação de áreas contaminadas, mão-de-obra utilizada nas atividades de controlo, prevenção ou recuperação do meio ambiente.

Aos gastos ambientais são classificados de várias formas, de acordo com diferentes autores (Gaspar, 2003).

Durante o século passado, autores como Soler (apud Viana 2011), Feliú (apud Viana 2011) e Murtalha (apud Viana 2011), determinaram várias classificações dos gastos ambientais sublinhando a diferença do autor Feliú (apud Viana 2011) que determina a classificação de gastos sob o ponto de vista de sustentabilidade.

Soler (apud Viana 2011) estabeleceu quatro categorias de gastos conforme Quadro 5.

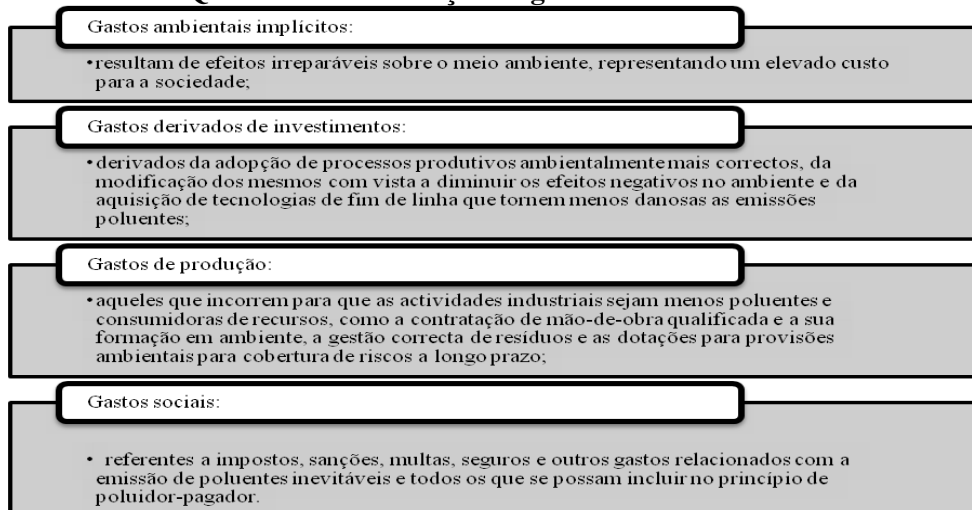
Quadro 5 - Categorias de gastos ambientais

Directos	<ul style="list-style-type: none">• gastos da utilização de matérias-primas, activos e fornecimentos externos, normalmente considerados na contabilidade convencional, mas muitas vezes não associados a aspectos ambientais. Relacionados com o tratamento (tecnologias de fim de linha) e com a prevenção (tecnologias integradas) da poluição.
Indirectos	<ul style="list-style-type: none">• gastos derivados de notificações, análises, medidas de segurança, etiquetam, seguros ambientais, estudos e licenças ambientais.
Intangíveis	<ul style="list-style-type: none">• gastos relacionados com qualidade do produto, impacto ambiental, imagem da empresa, higiene, produção de relatórios de ambiente, patrocínios e acções de mecenato ambiental.
Futuros contingentes	<ul style="list-style-type: none">• gastos em que a empresa incorrerá ou poderá vir a incorrer no futuro.• Resultam de uma obrigação bem definida (gastos futuros) ou cuja concretização depende da ocorrência de um acontecimento incerto que está fora do controlo da empresa (gastos contingentes), associada a eventos passados. Incluem gastos com reparação de locais contaminados, substituição de recursos, cumprimento de legislação ambiental futura e multas• e outras penalidades financeiras por incumprimento da regulamentação ambiental.

Fonte: Soler (apud Viana 2011)

Para Feliú (apud Viana 2011) a classificação dos gastos ambientais determina-se conforme Quadro 6:

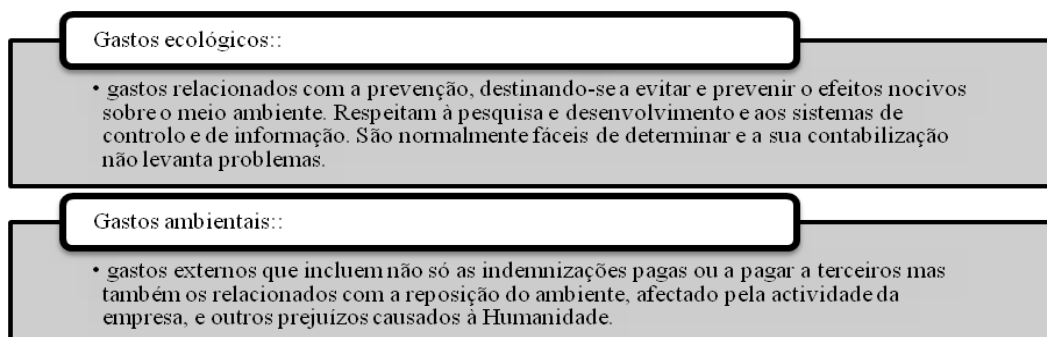
Quadro 6 - Classificação de gastos ambientais



Fonte: Feliú (apud Viana 2011)

Já para Murtalha (apud Viana 2011) a classificação dos gastos ambientais tem em duas vertentes ecológicas e ambientais, como ilustra o Quadro 7.

Quadro 7 - Classificação de gastos ambientais



Fonte: Murtalha (apud Viana 2011)

Segundo Eugénio (2004) os gastos ambientais são derivados de: matérias usadas, sinistros, manipulação e tratamento de resíduos, atos administrativos, prémios de seguros, amortizações. Faroniet al. (2010) definem rendimentos como receitas, isto é, acréscimo de benefícios económicos em aumentos de ativos e decréscimos de passivos, que resultam em aumento do património líquido da empresa. Na conceção de David (2003), a receita seria o benefício conseguido na venda de resíduos permitindo a empresa negociar essas sobras.

Segundo Eugénio (2004) os rendimentos ambientais são provenientes de: bens ecológicos produzidos, melhorias de qualidade ambiental, produtos reciclados, redução no consumo de matérias devido à reciclagem

3.2.2. Reconhecimento

O reconhecimento é o processo de agregação no balanço ou na demonstração dos resultados os itens que satisfaçam a definição de uma classe e os critérios de reconhecimento.

Neste conceito podemos encontrar outras duas formas de classificar os dispêndios de carácter ambiental, tais como dispêndios ambientais capitalizados e dispêndios correntes ambientais. Os dispêndios ambientais capitalizados são investimentos (gastos de capital adicionados de projetos e terreno) em equipamentos (integrado no processo de produção) ambientais. Os dispêndios correntes ambientais são atividades não interligadas diretamente com o processo de produção que tem como objetivo a prestação de serviços ambientais

A NCRF 26 §7, §8, §9 e §10 refere quais os gastos que devem ser incluídos e excluídos da definição de dispêndios de carácter ambiental:

Gastos incluídos:

- Custo de medidas tomadas por uma entidade para evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental decorrentes das suas atividades, como por exemplo: - Eliminação de resíduos; - Iniciativas destinadas a evitar a formação de resíduos; - Proteção dos solos e das águas superficiais e subterrâneas; - Preservação do ar puro e das condições climáticas; - Redução do ruído; - Proteção da biodiversidade e paisagem.
- Gastos adicionais identificáveis com o objetivo anterior.
- Multas e outras penalidades (...), bem como indemnizações a terceiros

Gastos excluídos:

- Gastos suscetíveis de produzir efeitos benéficos no ambiente mas cujo objetivo principal consista em dar resposta a outras necessidades, como por exemplo: - Aumento da rentabilidade; - Sanidade e segurança nos locais de trabalho; - Segurança na utilização dos produtos da entidade; - Eficiência produtiva.
- Gastos incorridos em consequência de multas ou outras penalidades pelo incumprimento da regulamentação ambiental;
- Indemnizações a terceiros por danos provocados por poluição ambiental no passado

De acordo com a NCRF 26 § 23 os dispêndios de carácter ambiental devem ser reconhecidos como gastos no período incorridos, seguindo os princípios gerais aplicáveis aos gastos.

Os gastos ambientais devem ser registados para que os utentes da informação contabilística tenham conhecimento. Para que isto possa ocorrer da melhor forma, Ferreira (2000) propõe que na classe 6 – Gastos e perdas (POC) deva-se incluir uma conta com a designação “Gastos Ambientais”, tendo em conta que deparando com a nova normalização contabilística não deparamos com essa situação a classe 6 passa a ter a designação de Gastos sem referenciar a conta como Gastos Ambientais.

Para Ferreira (2000) os dispêndios de carácter ambiental podem ser considerados como gastos ou ser capitalizados se obedecer aos seguintes requisitos:

- a) Aumentem a vida útil ou a capacidade de trabalho do bem ou melhorar a sua eficiência e segurança, isto é, sempre que os gastos melhorem as condições do bem comparativamente ao seu estado inicial.
- b) Sirvam para reduzir ou evitar a contaminação ambiental provocadas por actividades futuras, sendo também melhoradas as condições originais do bem.
- c) Ocorram na sequência de operações de preparação do bem para venda, desde que possam ser recuperadas pelo preço de venda.

Segundo a NCRF 26, os dispêndios de carácter ambiental podem ser capitalizados caso tenham sido incursos para evitar ou reduzir danos futuros ou para preservar recursos, proporcionem benefícios económicos no futuro e satisfaçam as condições para reconhecimento como ativo (§25).

Há ainda que referir quando o dispêndio de carácter ambiental que seja reconhecido como ativo e como tal capitalizarem, se relaciona com outro ativo já existente, deve ser considerado como parte integrante desse ativo, não devendo ser reconhecido separadamente (§30).

Os gastos adicionais podem ser de difícil individualização e neste caso deve proceder-se a estimativas para a sua mensuração. Os gastos com penalidades e contabilidade ambiental – devem ser divulgados no Anexo, quando a sua quantia for significativa (Comissão de Normalização Contabilística, 2009).

Para o reconhecimento da informação ambiental de acordo com Coelho Carvalho, Silva, Pamponet, Mendes (2010) processam-se em três momentos para o registo quer sejam diretos quer indiretos.

Os momentos são os seguintes: o primeiro momento ocorre antes da ocorrência do impacto onde é registado uma provisão contingencial, neste caso a empresa assume a possibilidade de existir causas de desgaste ambiental e social. No segundo momento, deparamo-nos quando acontece o impacto, neste caso a empresa assume as causas de desgaste ambiental e social e registo é feito mediante as contas de resultados ou da constituição da provisão. No terceiro momento que se sucede após o acontecimento do impacto ambiental ter prejudicado o meio ambiente ou/e a sociedade o registo é feito através das contas de gastos que iram ser registadas diretamente em resultados (NCRF 26 § 12).

Para Ferreira (1998) o reconhecimento deverá ser feito quando surge o impacto pelo princípio contabilístico da competência. Ribeiro (1992) defende que o reconhecimento tem de ser efetuado a posteriori, isto é, quando os efeitos são detetados e que existe a possibilidade da sua existência.

No nosso ponto de vista ambos os autores se completam na conceção do registo contabilístico, mas tem que pautar que nestas hipóteses podemos adicionar os três momentos antes referidos. Deve – se reconhecer um passivo, através da sua origem de acordo com obrigação que pode reconhecer no meio ambiente, pois o passivo ambiental é a consequência do dano causado ao meio ambiente em resposta à responsabilidade social que a empresa tem com a sociedade.

Para kraemer e Tinoco (2004) “ *O passivo ambiental deve ser reconhecido quando existe uma obrigação por parte da empresa que incorreu em custo ambiental ainda não desembolsado, desde que atenta ao critério de reconhecimento como obrigação. Esse tipo de passivo é definido como obrigação presente da empresa, decorrente de eventos passados.*” Os autores defendem, ainda, que pode-se reconhecer como passivos ambientais:

- A. Despesas de exercícios atual: Os materiais utilizados para recuperação dos danos causados ao meio ambiente devem ser registados automaticamente tendo como contrapartida uma conta de resultados;
- B. Resultado de exercícios anteriores: factos ocorridos mas devido à inexistência de dados suficientes que não foram registados no exercício em que ocorreram;

- C. Ativos permanentes de natureza ambiental: equipamentos adquiridos que serão utilizados em vários exercícios para apoiarem na proteção, preservação, e recuperação do meio ambiente o que terá como contrapartida um passivo ambiental.
- D. Riscos ambientais potenciam: riscos associados com incertezas que podem ser desdobradas em três:
 - a. Iniciativa própria: A entidade reconhece a obrigação e previne-se mediante a legislação;
 - b. Reivindicações de terceiros: A entidade ter de assumir a obrigação a terceiros devido aos danos de acordo com o decorrer da sua atividade causando prejuízos á sociedade;
 - c. Exigências legais das legislações ambientais vigentes: irregularidades ocorridas nas organizações que provocam a que órgãos competentes aplicam multas ou penalidades.

De acordo com a NCRF 26, as provisões e passivo de carácter ambiental devem ser reconhecidas no encerramento do Balanço e Anexo, desde que, não aquando da quantificação da saída de recursos tendo em conta a estimativa fiável dessa obrigação.

Os passivos contingentes de carácter ambiental (NCRF 26 § 17) dano que deve ser reparado no futuro tendo em conta uma obrigação que depende de um ocorrência incerta, de acordo com a NCRF 26 deve ser divulgado no Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados.

O reconhecimento do passivo ambiental deve ser efetuado, adequadamente dependem da organização seguindo sempre os *princípios contabilísticos*, que neste podemos entender como o princípio da competência.

3.2.3. Mensuração

Mensuração dos passivos ambientais segundo a NCRF 26, no § 35, um Passivo Ambiental reconhecido quando for possível fazer uma estimativa fiável dos dispêndios para liquidar a obrigação.

De acordo coma NCRF 26, nos § 36, §37 e §38 “melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço, com base na situação existente e tendo em

conta a evolução futura da técnica e da legislação. Quando não é possível determinar a melhor estimativa com fiabilidade suficiente o passivo deve ser considerado contingente e divulgado em Anexo (...)”.

Para a mensuração do valor do passivo ambiental, a norma 26 no § 39 refere os seguintes pontos a seguir: os dispêndios incrementais diretos do esforço de reparação, as remunerações e prestações pagas aos trabalhadores que se encontre previsto dedicarem-se ao processo de restauração, as obrigações de controlo após reparação dos danos causados e o progresso tecnológico na medida em que seja provável que as autoridades recomendem a utilização de novas tecnologias.

Na mensuração das provisões para restauro de locais contaminados e desmantelamento ambientais segundo a NCRF 26, nos § 40 e § 41, os dispêndios relacionados com o restauro de locais, remoção de desperdícios acumulados, paragem ou remoção de ativos, que a entidade seja obrigada a incorrer devem ser reconhecidos segundo os critérios estabelecidos para os passivos de carácter ambiental.

3.2.4. Apresentação e Divulgação

A apresentação e divulgação é uma etapa que se segue após o reconhecimento e mensuração, referidos nos pontos anteriores pelo que iremos analisar a forma de apresentar e divulgar a informação ambiental nos relatórios de gestão e anexos.

A determinação de quais as matérias ambientais que devem ser alvo de divulgação desde que materialmente pertinente para a avaliação do desempenho financeiro ou posição financeira da empresa estão previstas § 47 da NCRF 26.

A divulgação no relatório de gestão compreende as descrições determinadas na NCRF 26 § 47 a §49 e que conforme o código das sociedades comerciais deverá constar uma exposição de matérias adequadas para o desempenho e posição financeira da entidade identificando as atividades da empresa diretamente ligadas às questões ambientais.

O § 48 NCRF26 determina que para que as divulgações sejam efetuadas da melhor forma tem que ter em conta as políticas e os programas adotados pela empresa, relativamente, às medidas

de proteção ambiental, a dimensão em que beneficiou a implementação ou permanência em curso das medidas ambientais.

Os relatórios ambientais realizados pela entidade precisam de ser referidos no relatório de gestão pois, permitirá verificar, também, o desempenho ambiental, nomeadamente, o consumo de energia, matérias-primas, água, emissões e remoção de resíduos que são relatados, através de indicadores de ecoeficiência.

No Anexo está reservado o ponto 26 para a descrição das informações das matérias ambientais, tais como, descrição dos critérios de mensuração e métodos utilizados no cálculo do ajustamento de valor, os incentivos públicos, informações sobre provisões ambientais e os passivos ambientais que devem ser descritos.

Os gastos incorridos (multas e penalidades) por incumprimento de regras ambientais e indemnizações pagas a terceiros devem ser mencionados.

Nas organizações existe a ocorrência de factos patrimoniais que originam processos contabilísticos, por isso torna-se fundamental que os elementos oriundos do meio ambiente sejam classificados em ativos, passivos, património líquido e em contas de resultados.

De entre a literatura encontra-se definições alusivas às três demonstrações balanço, demonstração de resultados e demonstração de fluxo de caixa, sendo determinadas a diferentes formas de espelhar as informações oriundas dos processos contabilísticos ocorridos na entidade.

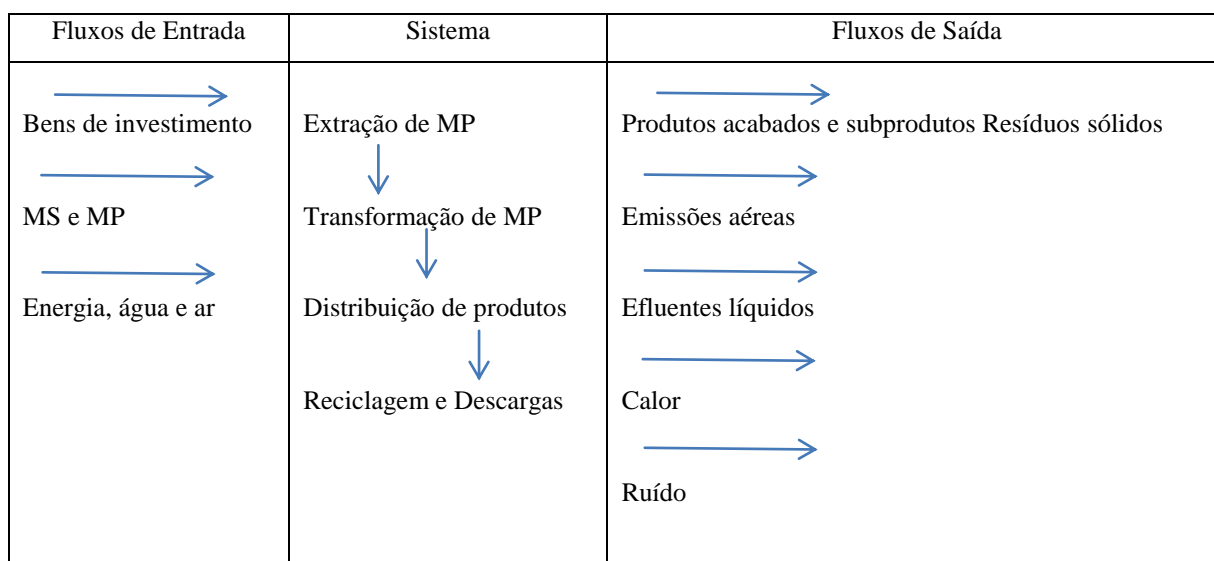
O balanço ambiental tem como principal objetivo demonstrar aos Stakeholders, toda e qualquer atitude das Organizações, com ou sem finalidade lucrativa, expresso em unidades monetárias, que possa influenciar ou vir a influenciar o meio ambiente a partir do momento de sua identificação, em concordância com os princípios fundamentais de contabilidade (Raupp et al, 2002).

O eco balanço é um combinado de balanços independentes onde permitem apurar os fluxos da entidade. Eugénio (2004) diferencia como: “um esquema mais simples de inputs e outputs em que o valor dos fluxos é obtido numa primeira fase pelo sistema de informação contabilístico existente na empresa”.

Gonçalves e Heliodoro (2005) definem o balanço ecológico global como um instrumento determinante que permite demonstrar o esquema do ciclo de vida do produto e que a sua

preparação depende não só do contabilista como também da colaboração de advogados, engenheiros e técnicos ambientais, devido às regulamentações, fiscalização, licenciamento, auditoria ambientais, gestão, proteção e controlo da qualidade ambiental, Informação, Educação Ambiental entre outras.

Quadro 8- Ilustração Eco balanço



Fonte: Ferreira, 2000, citado por Gonçalves e Heliodoro (2005:11)

Na NCRF 26 não existe referência de informação sobre como apresentar as matérias ambientais, bem como de seus valores na demonstração de resultados. No entanto, as entidades devem identificar separadamente os seus dispêndios de carácter ambiental para a sua devida divulgação no Anexo (Eugénio, 2006).

Segundo Eugénio (2004) existe a possibilidade de criar uma demonstração de resultados que contenha indicações dos gastos e dos rendimentos ambientais tendo como objetivo perceber de que forma os rendimentos ambientais compensam os gastos ambientais.

O resultado ambiental, positivo ou negativo, poderá ser comparado com o resultado total da empresa, elaborando-se rácios no sentido de uma análise financeira que complete a análise contabilística.

Parte B - Estudo de Caso

4. O Caso da Companhia Geral de Cal e Cimento, S.A. (SECIL)

4.1. Enquadramento do setor cimenteiro

Neste capítulo procede-se à caracterização do sector cimenteiro em Portugal e à evolução da produção e dos principais produtores mundiais, por região.

A construção civil é uma atividade que movimenta vários sectores, um dos mais importantes é o sector cimenteiro que se torna um dos mais marcantes dinamizadores da economia nacional. Ao longo do ano de 2014 o sector tem verificado uma evolução desfavorável devido ao abrandamento da crise na construção, o investimento tem vindo a diminuir na ordem dos 3% (terceiro trimestre de 2014). Em relação ao Valor Acrescentado Bruto (VAB) do sector contraiu cerca de 3,5% (terceiro trimestre de 2014) após uma queda de 5,7% durante o primeiro semestre de 2014.

O que tem vindo a dar forças ao sector são as obras adjudicadas que aumentaram 34% ao longo dos primeiros nove meses do ano de 2014. Neste parâmetro os empresários têm-se mostrado otimistas com os resultados apresentados em relação ao período homólogo.

Em relação ao emprego existiu uma evolução positiva, pois o peso do número de trabalhadores da construção no emprego total recuperou, mais 6,2% em relação ao terceiro trimestre de 2013.

Os dados disponibilizados no Quadro 9 relativo às vendas de cimento para os anos de 2013 e 2014 em Portugal permite-nos verificar que existe uma ligeira descida nas vendas, em 2014, em relação ao período homólogo, que reflete uma menos boa performance do sector, que se tem vindo a revelar nos últimos dois anos.

Quadro 9 - Vendas de cimento para os anos de 2013 e 2014 em Portugal

2013						2014				
	1º T	2º T	3º T	4º T	Total	1º T	2º T	3º T	4º T	Total
	593	672	674	608	2.547	531	607	621	ND	1.759
	1º T	2º T	3º T	4º T		1º T	2º T	3º T	4º T	
Var. Trimestral	-10,2	13,3	0,3	-9,8		-12,7	14,3	2,3		
Var. Homóloga	-39,0	-21,6	-17,2	-7,9		-10,5	-9,7	-7,9		

Fonte: InCI- Instituto da construção e do imobiliário

Em 2013 as exportações de cimento português representaram 133 milhões de euros para a economia nacional, tendo crescido 30% quando comparado com o ano anterior. Este facto deve-se ao aumento de exportação para a Argélia que continua sendo o principal destino do cimento nacional. A Espanha continua sendo o principal importador fixando-se nos 18 milhões de euros.

As exportações obtiveram neste último exercício um aumento de 11,4%, situando-se os 147 milhões de euros. As vendas para o estrangeiro destinam-se principalmente a países do Magrebe e a países africanos de língua oficial portuguesa.

Em 2014 produziram-se 2,3 milhões de metros cúbicos de betão pronto, menos 13,2% do que no exercício anterior. Houve um decréscimo de 12,9%, situando-se em 135 milhões de euros, face aos 155 milhões do exercício anterior.

No setor de betão pronto operam quase uma centena de empresas fabricantes, que contavam com 225 centros produtivos em 2013, menos 45 do que no ano anterior. As fábricas de betão pronto distribuem-se por todo o território português, com destaque para os distritos de Lisboa, Porto, Leiria e Setúbal que reúnem, conjuntamente, cerca de 45% do total.

Em Portugal Continental existem seis fábricas produtoras de cimento segundo dados publicados pela Associação Técnica para Industria do Cimento (ATIC). A Companhia Geral de Cal e Cimento, S.A. (SECIL), detém 3 fábricas e as restantes detidas pela CIMPOR – Industria de Cimentos, S.A.

No mundo, os níveis de produção de cimento têm vindo a aumentar rondando os 4,3 bilhões de toneladas, mais 6,7 % do que 2013, que se deve ao aumento da procura das economias emergentes, ainda mostra-se reduzido no que concerne aos anos anteriores.

O Quadro 10 evidencia o resumo dos níveis de produção de cimento, por região e respetivos países produtores.

Quadro 10 - Produção de cimento por países a nível mundial

Main world producers - The G20 Group										
Cement production (Million tonnes)										
Country	2001	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
China	661.0	1,236.8	1,361.2	1,388.4	1,644.0	1,881.9	2,063.2	2,137.0	2,359.0	2,438.0 p
India	102.9	159.0	170.5	185.0	205.0	220.0	270.0	239.0	272.0	300.0 p
European Union	225.6	262.3	269.1	250.8	209.0	192.1	191.6	170.5	157.5	159.4 p
USA	88.9	98.2	95.5	86.3	63.9	65.2	68.6	74.0	77.2	81.0 p
Brazil	39.4	41.4	45.9	51.6	51.7	59.1	63.0	68.0	71.9	72.0 p
Turkey	30.0	47.4	49.3	51.4	54.0	62.7	63.4	63.9	72.7	71.2
Russian Federation	28.7	54.7	59.9	53.5	44.3	50.4	56.1	53.0	55.6	68.4 e
Japan	79.5	73.2	71.4	67.6	59.6	56.6	56.4	59.3	61.7	62.0 e
Korea, Rep. of	52.0	49.2	52.2	51.7	50.1	47.4	48.2	46.9	47.3	47.1
Saudi Arabia	20.0	27.0	30.3	37.4	37.8	42.5	48.0	43.0	48.0	51.8 p
Indonesia	31.1	33.0	35.0	38.5	36.9	39.5	45.2	53.5	52.0	54.2 e
Mexico	33.2	37.9	38.8	37.1	35.1	34.5	35.4	36.8	37.0	39.4 e
Germany	32.1	33.6	33.4	33.6	30.4	29.9	33.5	32.4	31.5	32.0 p
Italy	39.8	47.8	47.4	43.0	36.3	34.4	33.1	26.2	23.1	21.4
France	19.1	22.0	22.1	21.2	18.1	18.0	19.4	18.0	17.5	16.4
Canada	12.1	14.3	15.1	13.7	11.0	12.4	12.0	12.5	12.1	12.8
Argentina	5.5	8.9	9.6	9.7	9.4	10.4	11.6	10.7	11.9	11.4
South Africa	8.4	13.1	13.7	13.4	11.8	10.9	11.2	13.8	14.9	13.8 e
Australia	6.8	9.2	9.2	9.4	9.2	8.3	8.6	8.8	8.6	9.0 e
United Kingdom	11.9	12.1	12.6	10.5	7.8	7.9	8.5	7.9	8.5	9.3

Notes: p: Preliminary - e: Estimate

Fonte: CEMBUREAU Activity Report 2014

Verificámos que os países-membros do G-20 representaram 5,5% da produção mundial (5,8% em 2013), enquanto a proporção da produção mundial nos Estados-Membros da UE manteve-se idêntica, em 2013, isto é, 3,7 %. A China abrandou, consideravelmente, a produção, em 2014, após o aumento espetacular 10,4%, em 2013 (o que representa um crescimento de apenas 3,3 %).

4.2. Metodologia e Processo de Recolha de Dados

Neste ponto vamos desenvolver o estudo tendo em conta os principais indicadores económico-financeiros e ambientais mais relevantes. Estes indicadores referem-se a um conjunto de características relevantes para a empresa que poderão mostrar a importância da relação da empresa com os impactos ambientais.

Monteiro (2007) elucida-nos que a dimensão ou tamanho (ativo total, volume de vendas, número de trabalhadores) da empresa pode ser um fator determinante para a divulgação da informação ambiental, mas que não se encontra bases teóricas de uma medida particular para o tamanho e explica, ainda, a dependência do indicador económico-financeiro, tamanho, verificado em outros estudos, tais como, Hackston e Milne (1996) que tem em conta a teoria da legitimidade que fundamenta essa dependência entre variáveis como rentabilidade e tamanho.

O indicador económico-financeiro, para Monteiro (2007), tem sido alvo de vários estudos mas que têm apresentado resultados pouco convictos. Klassen e Mclaughlin (1996) descrevem que existe relação entre a gestão ambiental e a rentabilidade das empresas e que executam o sistema de gestão ambiental, as perdas e ganhos criados durante o processo podem afetar os indicadores de rentabilidade bem como o desempenho ambiental.

Analisaremos neste estudo os indicadores económico-financeiro ativo líquido, volume de vendas e os indicadores de rentabilidade, por serem variáveis que se tem mostrado relevantes para alguns autores que indicam serem muito difíceis de avaliar (Barros, 2008) e de mostrar

resultados conclusivos (Gray 1995, citado por Monteiro, 2007). Utilizaremos a análise temporal recorrendo à variação e comparação dos diferentes indicadores.

Os indicadores ambientais que analisaremos e por se tratar de uma empresa do ramo da cimenteira serão o consumo de energia (térmica, específica e elétrica), consumo de matérias-primas (matérias-primas naturais, matérias-primas secundárias, combustíveis sólidos e combustíveis alternativos), consumo de água (subterrânea e índice específica) e proteção climática (emissões de CO₂).

A metodologia utilizada na investigação é composta pelo método bibliográfico e documental, onde recorreremos a material que contém informações da empresa e bibliografias obtidas em base de dados (Gil, 2010).

Nesta investigação pretendeu-se fazer uma análise crítica e fundamentada com base em artigos publicados, livros publicados, relatórios e contas publicados, tendo em conta a NCRF 26, sobre as matérias ambientais no âmbito da divulgação no relatório de gestão e o anexo ao balanço e demonstração de resultados.

Segundo o autor Yin (2003) “um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro do seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenómeno e o contexto não estão claramente definidos”, sendo assim o método escolhido é o estudo de caso onde analisamos as divulgações fornecidas pela empresa na informação enquanto Stakeholder.

O método do Estudo de Caso, como todos os métodos de investigação, é mais apropriado para algumas situações do que para outras em ciências sociais, oferecendo oportunidades, que permitem possibilitar o estudo de inúmeros problemas que se mostram difíceis de tratar por outros métodos e pela complexidade de isolar a circunstância da vida real.

4.3. Caraterização do Estudo de Caso - SECIL, S.A.

O estudo de caso é sobre a empresa Companhia Geral de Cal e Cimento, S.A. (SECIL), e está suportado nos Relatórios e Contas dos períodos de 2012 a 2014. A SECIL foi constituída em escritura pública a 27 de Junho de 1918, tendo sofrido alteração ao seu pacto social em 2000.

Passaram já mais de 80 anos desde a criação da Secil e quase 100 anos desde a instalação no Vale da Rasca – junto à foz do rio Sado, em Setúbal, Portugal.

A SECIL integra a comercialização de materiais de construção, desenvolvimento de soluções no domínio da preservação do ambiente e da utilização de resíduos como fonte de energia. A empresa assegura a sua produção destinada ao mercado português através das suas fábricas Secil-Outão, Maceira-Liz e Cibra-Pataias.

A SECIL agrega um conjunto de 40 empresas nas áreas complementares como a produção de betão, prefabricados, cal hidráulica, rebocos, revestimentos, fibrocimentos, e ainda a exploração de pedreiras.

O volume de negócios do Grupo Secil em 2014 cifrou-se em 431 milhões de euros, 19,9 milhões de euros acima do verificado em 2013 (Variação de 4,8%) tem uma capacidade instalada na ordem das 7 milhões de toneladas de cimento.

A SECIL é um grupo que destaca-se como uma das maiores empresas produtoras de cimento e de comercialização de betão, inertes e a exploração de pedreiras, através das suas subsidiárias em Portugal, Espanha, França, Tunísia, Angola, Líbano e Cabo – Verde.

Atualmente conta com 2 071 colaboradores no conjunto de todas as áreas de atividade. Mais de 50% do volume de negócios, vendas de clínquer e cimento e número de colaboradores provêm do Mercado português e o restante dividido pelos países Tunísia, Líbano, Angola e Cabo Verde.

Desde Maio de 2012 a Semapa uma holding cotada na Euro Next Lisboa detém a totalidade do capital social da Secil.

A empresa SECIL preocupa-se com as crescentes inquietações ambientais da indústria cimenteira apurou que o eco-eficiência tornou-se num instrumento fundamental para aperfeiçoar o seu desempenho financeiro e desenvolver a sua competitividade. Tendo por sugestão os problemas ambientais fundamentais aliados à produção do cimento

No Quadro 11 ilustra-se as políticas ambientais evidenciadas pela empresa nos seus projetos ambientais.

Quadro 11 - Políticas ambientais

Políticas ambientais	Objetivo
Compromisso: Melhoria contínua do desempenho ambiental	A Secil compromete-se a exercer a sua atividade num quadro de equilíbrio de desenvolvimento sustentável, visando o progresso compatível com a obtenção de níveis de desempenho ambiental cada vez mais elevados.
Um Bom Desempenho Ambiental: A Responsabilidade de Todos os Trabalhadores da Secil	A Secil considera os seus Trabalhadores como sendo o fator-chave para um bom desempenho ambiental. Assim promoverá a sua educação, formação e motivação, visando uma conduta ambiental correta.
Integração do Ambiente nas Estratégias de Desenvolvimento	<p>A Secil optará, na sua política de desenvolvimento, por equipamentos e técnicas operativas que assegurem o cumprimento da legislação e dos regulamentos ambientais aplicáveis, bem como a redução dos impactes ambientais para níveis que não excedam os correspondentes a uma aplicação viável das melhores técnicas disponíveis (desde os referentes à minimização do consumo energético, das emissões atmosféricas, da produção de resíduos e do ruído, aos estabelecidos para a execução dos planos de recuperação paisagística).</p> <p>Assim, com base na atualização do levantamento dos aspetos e impactes mais significativos são estabelecidos os objetivos e metas ambientais, cujo cumprimento é assegurado através da concretização do plano de gestão ambiental e controlado através da revisão anual do sistema.</p>
Divulgação da Política Ambiental	A Secil garantirá a transparência das suas atividades através de uma política de comunicação e diálogo com todas as partes interessadas, promovendo ainda, junto dos seus Fornecedores, a adoção de práticas coerentes com a sua política ambiental.

Valorização de Matérias-primas e Combustíveis Alternativos	A Secil colaborará com as autoridades e as outras indústrias no sentido da redução e valorização de materiais residuais, incorporando-os no seu fabrico, sempre que possa assegurar um tratamento ambiental mais favorável e compatível com a qualidade dos seus processos e produtos.
---	--

Fonte : http://www.secil.pt/default.asp?pag=politic_amb

A SECIL tem vindo a investir na redução da emissão de CO₂ através do aumento da eficiência térmica e elétrica para o melhor desempenho no seu coprocessamento de combustíveis alternativos, utilizando matérias-primas como microalgas.

A SECIL contribui também em consonância com entidades de gestão de resíduos para o coprocessamento de resíduos onde permite-lhe obter melhores benefícios ao efetuar o tratamento de resíduo em locais apropriados valorizando assim a energia e reciclagem de recursos. Como exemplo temos o período de 2005 e 2013 em que cerca de 1 milhão de toneladas de CO₂ o que permitiu reduzir a importação de petróleo.

Nas fábricas existentes em Portugal, a Secil implementou um plano ambiental e de recuperação paisagística com o objetivo de recuperação das áreas exploradas através de monitorização periódica de faunas e mantendo a validação de eficácia das ações no aumento de abrigos artificiais.

As instalações dispõem também de meios de controlo de emissões de gases nocivos, de filtros de mangas, queimaduras de baixa emissão sistemas de SNCR (Selective non catalytic reduction).

Em relação á água a empresa utiliza para o arrefecimento de equipamentos, dos gases de combustão e interior de moinhos onde grande volume desse bem é reutilizado por meio dos circuitos de arrefecimento. A SECIL apresenta o Relatório de Sustentabilidade desde 2005 e a partir de 2009 o Relatório de Sustentabilidade foi incluído no Relatório de Gestão.

5. Análise e Discussão dos resultados

A empresa não se encontra cotada em bolsa, pelo que se procurou verificar a sua capacidade e envolvimento com o ambiente, tendo em conta a NCRF 26, uma vez que está sujeita ao seu cumprimento.

5.1. Análise dos indicadores económicos – financeiros

Os indicadores económico-financeiros refletem especificamente a análise dinâmica entre as diferentes partes que constituem o património de uma empresa (Silva, 2004).

Neste estudo, para fins de análise foram utilizados os seguintes indicadores de desempenho económico-financeiro apresentados no Quadro 12: ativo líquido, capitais, os lucros antes de juros, impostos depreciação e amortização (EBITDA) que equivale ao conceito restrito de fluxo de caixa operacional apurado antes do cálculo do imposto, a rentabilidade de ativos (ROA) que aponta a produtividade ou capacidade de retorno do ativo, a rentabilidade dos capitais próprios que analisa o retorno dos capitais próprios investidos, o resultado líquido que apresenta o resultado do exercício, depois de descontado a provisão para o imposto e taxa social, capacidade produtiva de cimento que aponta a capacidade instalada da produção de cimento pela empresa, vendas de cimento e Clinquer e por fim, o volume de negócios.

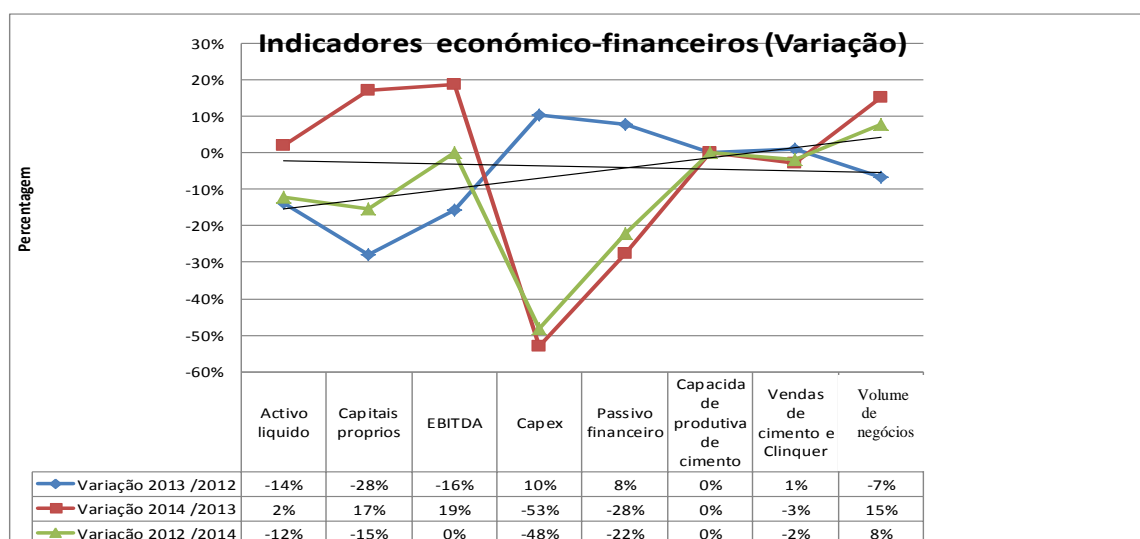
Quadro 12 - Principais indicadores económicos - financeiros Secil

Indicadores Financeiros / Económicos	Und	2012	2013	2014
Ativo líquido	M€	668	577	588
Capitais próprios	M€	234	169	198
EBITDA	M€	76	64	76
Capex	M€	29	32	15
Passivo financeiro	M€	168	181	131
Rentabilidade do Ativo	%	-0,9	-1,7	3,1
Rentabilidade dos Capitais próprios	%	-2,6	-5,8	9,1
Resultados Líquidos	M€	-6	-9	18
Capacidade produtiva de cimento	10 ³ T	7650	7650	7650
Vendas de cimento e Clinquer	10 ³ T	5415	5466	5317
Volume de negócios	M€	400	374	431

Fonte: Relatórios e Contas SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento, S.A (2012,2013 e 2014)

No Gráfico 1 podemos verificar os principais indicadores económicos - financeiros que ao longo do triénio analisado, os quais evoluíram em dois sentidos: um positivo, nos anos de 2012/2013 e outro negativo, nos anos de 2013/2014.

Gráfico 1 - Variação Principais indicadores económicos – financeiros



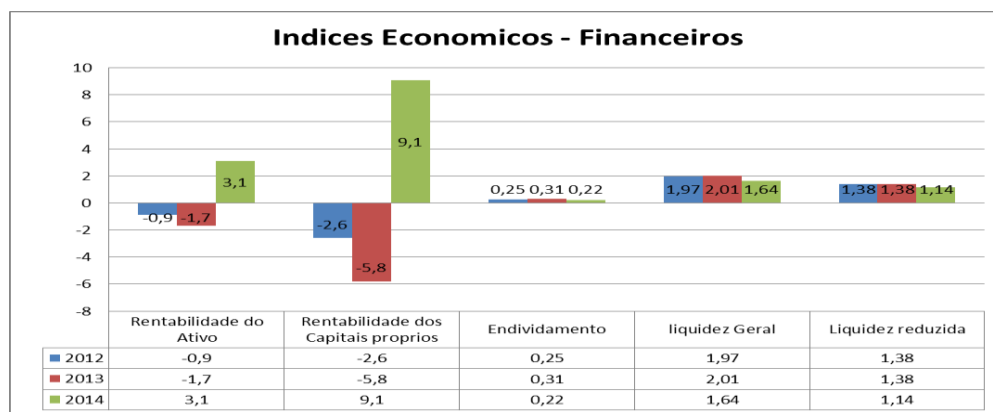
Fonte: Elaboração própria a partir do relatório e Contas SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento, S.A (2012.2013 e 2014)

Ao analisarmos os indicadores económicos financeiros no Gráfico 2, em relação à rentabilidade podemos verificar que nos primeiros dois anos a empresa evidencia uma baixa capacidade de gerar resultados através do volume de negócios (devido à crise no meio imobiliário), denotando-se uma ligeira melhoria no ano de 2014 devido retoma da rentabilidade das vendas com a retoma do mercado imobiliário em Portugal.

Em termos de endividamento podemos verificar que existem uma dependência da empresa em relação aos capitais alheios, visto que estes exercem um peso elevado ao longo dos três anos.

Verificamos que a liquidez geral e liquidez reduzida apresentam valores aceitáveis nos dois primeiros anos, no entanto, denotem um decréscimo ao longo do triénio, indicando eventuais dificuldades de tesouraria. A diferença entre a liquidez geral e liquidez reduzida sugere um peso considerável dos inventários (onde estão incluídos as matérias primas naturais e subsidiárias) no total do ativo circulante.

Gráfico 2- Análise Económica financeira



Fonte: Elaboração própria a partir Relatórios e Contas SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento, S.A (2012.2013 e 2014)

5.2. Análise dos indicadores ambientais

O indicador de desempenho ambiental permite-nos aferir da eficácia das decisões e políticas que a empresa tenha adotado, torna-se num método de avaliação patrimonial de uma entidade evidenciando a relação que existe entre as contas ou grupo de contas relevantes para o sector de atividade no qual atua para retratar a situação económica – financeira em relação ao seu desempenho ambiental.

Para Tinoco e Kraemer (2004) os indicadores de desempenho ambiental podem ser definidos como sintetizadores das informações quantitativas e qualitativas que permitem a determinação

da eficiência e efetividade da empresa, através de uma ótica ambiental desejável, sobre os recursos disponíveis utilizados.

Os indicadores de desempenho ambiental a analisar citados no Quadro 13 são: consumo de energia (energia térmica dos fornos, consumo térmico específica, energia elétrica), o consumo de matérias-primas (matérias-primas naturais, matérias-primas secundárias, combustíveis sólidos, combustíveis alternativos), consumo de água (total de água subterrânea e Índice específica), proteção climática (Emissões de CO₂ – Gross e Emissões de CO₂ – Net).

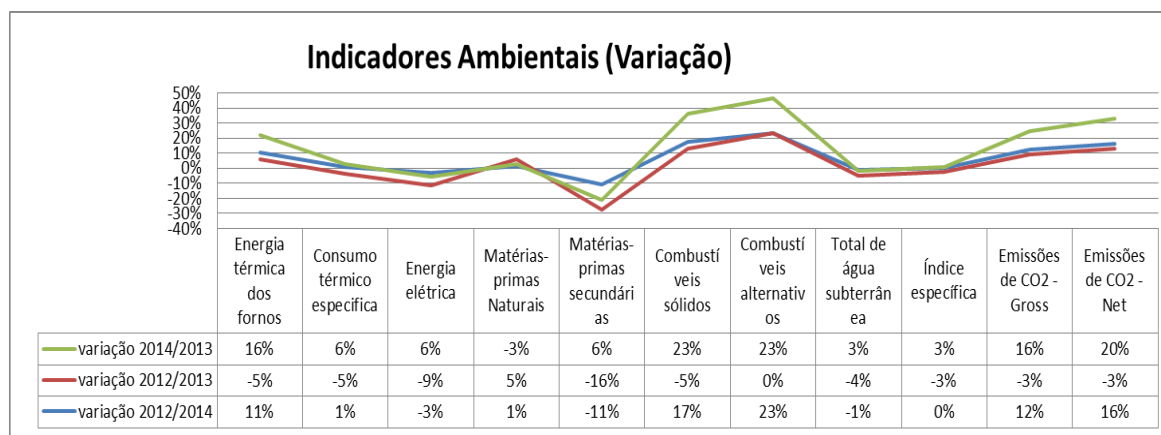
Quadro 13 - Principais indicadores ambientais Secil

Indicadores Ambientais	Und.	2012	2013	2014
Consumo de Energia				
Energia térmica dos fornos	TJ	14922	14247	16519
Consumo térmico específica	MJ/T	3816	3632	3859
Energia elétrica	GWH	591	540	573
Consumo de Matérias-primas				
Matérias-primas Naturais	KT	7294	7649	7385
Matérias-primas secundárias	KT	298	249	265
Combustíveis sólidos	KT	349	333	410
Combustíveis alternativos	KT	169	169	208
Consumo de Água				
Total de água subterrânea	10 ³ m ³	1342	1288	1329
Índice específica	m ³ /t cim	0,281	0,273	0,282
Proteção climática				
Emissões de CO ₂ - Gross	Mt	3,3	3,2	3,7
Emissões de CO ₂ - Net	Mt	3,1	3	3,6

Fonte: Relatórios e Contas SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento, S.A (2012.2013 e 2014)

No Gráfico 3 separamos a análise devido à unidade de medida de cada indicador, sendo assim, podemos verificar que quando comparamos os indicadores e a sua divulgação no triénio, existe variabilidade entre os indicadores.

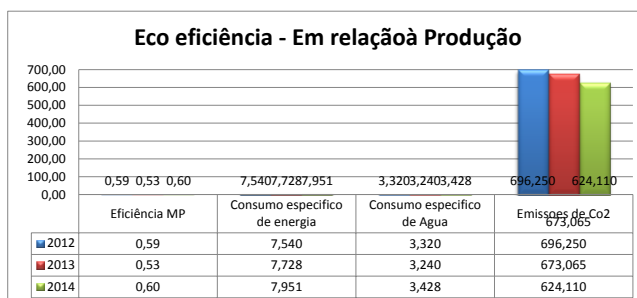
Gráfico 3- Variação Principais Indicadores Ambientais



Fonte: Elaboração própria a partir do Relatórios e Contas SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento, S.A (2012,2013 e 2014)

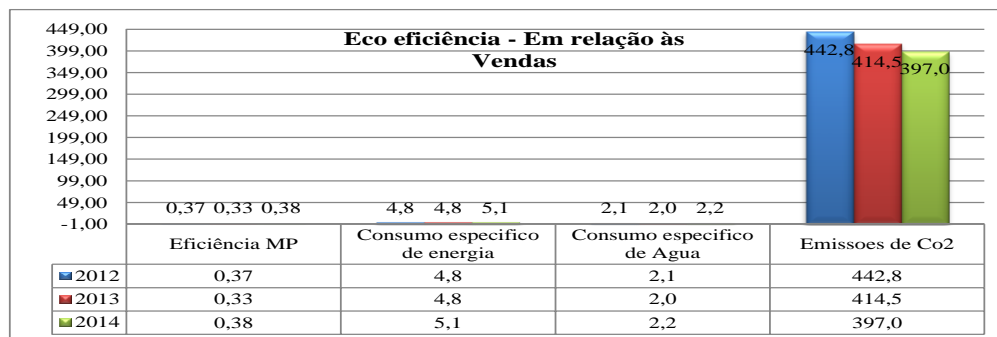
O Gráfico 4 e o Gráfico 5 evidenciam a análise com o valor do produto (em quantidades e em valor, respetivamente) o que nos permitiu apurar que a tendência da eficiência dos indicadores ambientais é progredir, o que nos possibilita mostrar que a empresa tem melhorado o seu desempenho ambiental em relação aos seus produtos. Na eficiência das matérias-primas temos uma evolução positiva, pois por cada unidade produzida o desempenho ambiental tem aumentado. No desempenho ambiental da energia verifica-se igualmente uma redução dos custos de energia com recurso parcial de energias renováveis como a energia solar em alguns sectores ligados a produção em detrimento da utilização total de energias térmicas ou elétricas. No consumo de água a eficiência tem melhorado já que a maior parte da água que evapora no arrefecimento dos equipamentos e dos gases de combustão é reutilizada através de circuitos de arrefecimento. Em termos de eficiência térmica e elétrica há um aumento de coprocessamento de combustíveis alternativos e matérias secundárias e o ensaio de tecnologias inovadoras de captação de carbono e de produção de cimento e clínquer de baixa intensidade carbónica com intuito da redução das Emissões CO₂ verifica-se que o desempenho tem vindo a melhorar por cada unidade produzida, pois a empresa tem efetuado inúmeros esforços para diminuir a sua “pegada ambiental, já que está definida uma meta de redução de gases de efeito de estufa até 2020.

Gráfico 4- Análise Eco-Eficiência dos indicadores ambientais (Produção)



Fonte: Elaboração própria a partir Relatórios e Contas SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento, S.A (2012,2013 e 2014)

Gráfico 5 - Análise Eco-Eficiência dos indicadores ambientais (Vendas)



Fonte: Elaboração própria a partir do Relatórios e Contas SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento, S.A (2012,2013 e 2014)

5.3. Divulgações no Relatório de Gestão na SECIL

Em consonância com o § 48 alínea a), b), c) e d) da NCRF 26, podemos verificar que a SECIL apresenta algumas referências sobre as políticas e programas de proteção ambiental, melhorias ambientais conseguidas e indicadores de ecoeficiência adotados para a preservação ambiental que se encontram discriminadas no Relatório do Conselho de Administração, que contém o Relatório de Gestão e, ainda, o Relatório de Sustentabilidade e o Relatório de Responsabilidade Social, que está referenciada na mensagem do Presidente (relatório e contas de 2013 p. 9).

As políticas ambientais que a empresa pauta na sua atividade que deveriam estar inscritas no relatório de gestão mas que encontram-se no site da empresa são:

- As vendas de CO₂ registaram uma diminuição, pois em 2012 as receitas ascenderam a 9,2 milhões de euros e passaram para 1 milhão em 2013 o que provocou um excedente que poderá ser vendido em 2014;
- Os inventários, também, provocaram uma retração no EBITDA devido às imparidades por terem registado um saldo negativo de 2,8 milhões de euros;
- Gastos com pessoal também registou uma diminuição no valor de 7,7 milhões de euros;
- Aumentou – se a utilização de resíduos industriais como combustível térmico para 44% em 2013, com vista a obtenção de taxas superiores para consequentes poupanças no custo de energia;
- Investimento em ativos fixos tangíveis em Portugal, totalizaram o valor de 14,9 milhões de euros, relativos a projetos de aumento de capacidade de armazenamento de combustíveis alternativos, by-pass de gases obtenção de taxas superiores para consequentes poupanças no custo de energia;
- Na Tunísia obteve-se a certificação integrada no sistema de Qualidade ISO 9001, de Segurança ISO 14001 e do ambiente OHSAS18001 pela Sud Béton.

5.4. Divulgação no Anexo ao balanço e Demonstração de Resultados

Relativamente ao período de 2013, a nossa análise recai sobre as políticas contabilísticas das rubricas apresentadas no balanço e demonstração de que se encontram sintetizadas nos Quadros 14 ao 22.

Após a verificação das divulgações no anexo efetuado pela empresa Secil nos Quadros podemos concluir que a partir do momento em que entrou em vigor a NCRF 26 que permite a descrição de cada rubrica relativa às matérias ambientais existe a necessidade para melhor compreensão apresentar em conjunto os critérios apropriados para a mensuração das rubricas e dispêndios, permitindo assim a distribuição maciça de informação que torna-se um pouco dispersa e confusa.

Verificou-se falta de informação no anexo, relativamente, aos benefícios de resíduos pelo qual foi dúbia a perceção dos critérios de mensuração dos valores apresentados nas demonstrações financeiras.

A informação fornecida pela empresa em relação aos impostos sobre o rendimento verificou - se que existe o reconhecimento dos ativos e passivos por impostos diferidos de natureza ambiental.

Quadro 14 - Políticas contabilística ativo fixo tangível

Rubrica	Política contabilística
Ativos Fixos Tangíveis	A componente do custo do ativo relativa a custos de recuperação paisagística e ambiental a incorrer na recuperação das pedreiras
	Ativos fixos tangíveis adquiridos até ao dia 1 de janeiro de 2010 encontram-se registados pelo valor correspondente ao custo de aquisição ou custo de aquisição reavaliado ao abrigo de diplomas legais que já existiam (determinados ativos fixos tangíveis adquiridos até 31 de dezembro e 1992 e 1996. Foram reavaliados em 1993 e 1998 respetivamente de acordo com o coeficiente de desvalorização monetária)
	Os custos subsequentes são incluídos no custo de aquisição do ativo fixo ou reconhecidos como ativos separados
	Dispêndios com reparações e manutenção são reconhecidos como um gasto no período em que são incursos.

Fonte: Relatório e contas 2013 (p.52)

Quadro 15 - Políticas contabilística ativo intangível

Rubrica	Política contabilística
Intangíveis adquiridos separadamente	Os ativos intangíveis adquiridos separadamente são registados ao custo (ou, em situações raras, de acordo com o modelo de revalorização) deduzido de amortizações e perdas por imparidade acumuladas.
Intangíveis gerados internamente – dispêndios de pesquisa e desenvolvimento	<p>Os dispêndios com atividades de pesquisa são registados como gastos no período em que são incursos sendo apenas reconhecido um ativo intangível gerado internamente resultante de dispêndios com atividades de desenvolvimento de um projeto se forem cumpridas e demonstradas todas as seguintes condições:</p> <ul style="list-style-type: none">> Existe viabilidade técnica para concluir o intangível a fim de que o mesmo esteja disponível para uso ou para venda;> Existe intenção de concluir o intangível e de o usar ou vender;> Existe capacidade para usar ou vender o intangível;> O intangível é suscetível de gerar benefícios económicos futuros;> Existe disponibilidade de recursos técnicos e financeiros adequados para concluir o desenvolvimento do intangível e para o usar ou vender;> É possível mensurar com fiabilidade os dispêndios associados ao intangível durante a sua fase de desenvolvimento. <p>O montante inicialmente reconhecido do ativo intangível gerado internamente consiste na soma dos dispêndios incorridos após a data em que são cumpridas as condições atrás descritas. Quando não são cumpridas tais condições, os dispêndios incorridos na fase de desenvolvimento são registados como gastos do período.</p> <p>Os ativos intangíveis gerados internamente são registados ao custo deduzido de amortizações e perdas por imparidade acumuladas.</p>
Amortização de Intangíveis	<p>As amortizações são reconhecidas numa base linear durante a vida útil estimada dos ativos intangíveis. As vidas úteis e método de amortização dos vários ativos intangíveis são revistos anualmente.</p> <p>O efeito de alguma alteração a estas estimativas é reconhecido na demonstração dos resultados prospectivamente.</p> <p>Os ativos intangíveis (independentemente da forma como são adquiridos ou gerados) com vida útil indefinida não são amortizados, sendo antes sujeitos a testes de imparidade com</p>

	uma periodicidade anual, ou então sempre que haja.
Direitos de emissão de gases com efeito de estufa	Direitos de emissões de gases com efeito estufa – As licenças de emissão de CO2 atribuídas ao grupo a título gratuito são registadas. Aquando do seu reconhecimento inicial pelo justo valor na rubrica “ Ativos intangíveis” por contrapartida do reconhecimento de um subsídio diretamente em capitais próprios na rubrica “Outras variações de capital próprio”
	Emissões de gases com efeito de estufa – reconhecido um gasto com respetivas amortização do ativo intangível e um rendimento em resultado do reconhecimento da quota-parte de subsídio correspondente.
	Efeitos de estufa são mensurados ao custo das licenças detidas, segundo a fórmula de custeio FIFO.
	Na alienação de direitos de emissão é apurado o ganho ou a perda entre o valor de realização e o respetivo custo de aquisição, deduzido do correspondente subsídio do Estado, o qual é registado em “ outros rendimentos e ganhos” ou “ Outros gastos e perdas” respetivamente no período em que ocorre a alienação.
	Sempre que as emissões de gases com efeito estufa excedem a quantidade de licença detidas são reconhecidas as respetivas responsabilidades nos termos da NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Fonte: Relatório e contas 2013 (p.53)

Quadro 16 - Políticas contabilística Inventários

Rubrica	Política contabilística
Inventários	As mercadorias e as matérias-primas, subsidiárias e de consumo encontram-se valorizadas ao mais baixo entre o custo de aquisição e o valor realizável líquido. O custo de aquisição inclui as despesas de compra acessórias, utilizando-se o custo médio ponderado como método de custeio.

Fonte: Relatório e contas 2013 (p.55)

Quadro 17 - Políticas contabilística clientes e outras dívidas de terceiros

Rubrica	Política contabilística
Clientes e outras dívidas de terceiros	Os saldos de clientes e de outras dívidas de terceiros são registados ao custo amortizado deduzido de eventuais perdas por imparidade. Usualmente, o custo amortizado destes ativos financeiros não difere do seu valor nominal

Fonte: Relatório e contas 2013 (p.56)

Quadro 18 - Políticas contabilística financiamentos obtidos

Rubrica	Política contabilística
Financiamentos obtidos	Os financiamentos obtidos são registados no passivo ao custo amortizado. Eventuais despesas incorridas com a obtenção desses financiamentos, designadamente comissões bancárias ou imposto do selo, assim como os encargos com juros e despesas similares, são reconhecidas pelo método do juro efetivo em resultados do período ao longo do período de vida desses financiamentos. As referidas despesas incorridas são apresentadas a deduzir à rubrica de “Financiamentos obtidos”.

Fonte: Relatório e contas 2013 (p.56)

Quadro 19 - Políticas contabilística rédito

A Contabilidade Ambiental - Divulgação nas Demonstrações Financeiras

Rubrica	Política contabilística
Rédito	O rédito proveniente da prestação de serviços é reconhecido com referência à fase de acabamento da transação à data de relato, desde que todas as seguintes condições sejam satisfeitas: > O montante do rédito pode ser mensurado com fiabilidade; > É provável que benefícios económicos futuros associados à transação fluam para a empresa; > Os custos incorridos ou a incorrer com a transação podem ser mensurados com fiabilidade; > A fase de acabamento da transação à data de relato pode ser mensurada com fiabilidade.

Fonte: Relatório e contas 2013 (p.60)

Quadro 20 - Políticas contabilística imposto sobre o rendimento

Rubrica	Política contabilística
Imposto sobre o Rendimento	O Grupo reconhece passivos para liquidações adicionais de impostos que possam resultar de revisões pelas autoridades fiscais. São reconhecidos ativos por impostos diferidos apenas quando existe forte segurança de que existirão lucros tributáveis futuros disponíveis para a utilização das diferenças temporárias, ou quando existam passivos por impostos diferidos cuja reversão seja expectável no mesmo período em que os ativos por impostos diferidos sejam revertidos. A avaliação dos ativos por impostos diferidos é efetuada pela gestão no final de cada exercício, tendo em atenção a expectativa de desempenho no futuro.

Fonte: Relatório e contas 2013 (p.55)

Quadro 21 - Política contabilística Imparidade de ativos Fixos tangíveis e intangíveis

Rubrica	Política contabilística
Imparidade de ativos Fixos tangíveis e intangíveis	Se existir algum indicador, é estimada a quantia recuperável dos respetivos ativos a fim de determinar a extensão da perda por imparidade. Quando não é possível determinar a quantia recuperável de um ativo individual, é estimada a quantia recuperável da unidade geradora de caixa a que esse ativo pertence. A quantia recuperável do ativo – a) o justo valor deduzido de custos para vender, b) o valor de uso, c) sempre que a quantia escriturada do ativo for superior á sua quantia recuperável, é reconhecida uma perda por imparidade que é registada de imediato na demonstração de resultado nas rubricas “ imparidade de ativos não depreciables/ amortizáveis ((perdas)/reversões)” ou “ imparidade de ativos depreciables/ amortizáveis((perdas)/reversões)” , salvo se tal perda compensar um excedente de revalorização registado no capital próprio (como decréscimo de revalorização). A reversão de perdas por imparidade reconhecidas em períodos anteriores é registada quando há evidências de perdas por imparidade reconhecidas já não existem ou diminuíram. A reversão das perdas por imparidade é reconhecida na demonstração dos resultados nessas mesmas rubricas e é efetuada até ao limite da quantia que estaria reconhecida (liquida de amortizações) caso a perda não tivesse sido registada

Fonte: Relatório e contas 2013 (p.54)

Quadro 22 - Política contabilística Provisões – Recuperação ambiental e paisagística

Rubrica	Política contabilística
---------	-------------------------

Provisões – Recuperação ambiental e paisagística	Trabalho de limpeza e regularização das áreas destinadas à recuperação, a modelação e preparação do terreno, o transporte e espalhamento de materiais rejeitados para aterro, a fertilização, a execução do plano geral de revestimento com hidros sementeiras e plantações a manutenção e conservação das zonas recuperadas após a implantação O valor da provisão para recuperação paisagística é incrementado na data de relato financeiro, em função do efeito temporal do dinheiro por contrapartida da rubrica “ juros e gastos similares suportados” e é reduzido pelos dispêndios na data em que ocorrem.
---	--

Fonte: Relatório e contas 2013 (p.59)

Após a verificação das divulgações efetuadas pela empresa Secil podemos concluir que, a partir do momento em que entrou em vigor a NCRF 26 que permite a descrição de cada rubrica relativa às matérias ambientais existe a necessidade para melhor compreensão apresentar em conjunto os critérios apropriados para a mensuração das rubricas e dispêndios, permitindo assim a distribuição maciça de informação que torna-se um pouco dispersa e confusa.

Verificou-se a falta de informação no anexo dos benefícios de resíduos pelo qual também foi dúbia a perceção dos critérios de mensuração dos valores apresentados nas demonstrações financeiras. A informação fornecida pela empresa em relação aos impostos sobre o rendimento verificou -se que existe o reconhecimento dos ativos e passivos por impostos diferidos.

Limitações e linhas de investigação futuras

As limitações e as linhas de investigação futuras são:

- Centra-se num ano, pelo que se propõe o aumento do número de anos de análise para três, ou até mesmo cinco de modo a ser mais consistente na evidência da prática ambiental da empresa;
- Ponderar o desenvolvimento de um estudo empírico, com mais empresas, tanto do setor cimenteiro, como de outros setores que interagem com o ambiente, de forma a inferir comportamentos por setor e por empresas, relativamente, ao cumprimento do normativo contabilístico e ambiental.

Conclusão

A contabilidade ambiental tem vindo a despertar interesse devido aos vários problemas ambientais que se tem vindo a ocorrer em todo o mundo, e despertar a sociedade para o seu reflexo no impacto no equilíbrio entre o crescimento económico e a preservação ambiental.

A organização para gerar resultados competitivos frente às questões ambientais, necessita de uma multidisciplinaridade de conhecimentos, incluindo especialistas ambientais, técnicos em contabilidade, finanças, pesquisadores económicos, profissionais de marketing, relações públicas e administradores em geral.

A Global Reporting Initiative (GRI) é uma organização multistakeholder sem fim lucrativo que emite indicadores que são utilizados pelas empresas o objetivo é ajudar a essas organizações a fortalecerem a estrutura de Relatórios de Sustentabilidade de acordo com cada tipo de organização, através de uma plataforma de comunicação e de diálogo com seus públicos.

O Environmental Management Accounting (EMA) é um amplo conjunto de princípios e abordagens que fornece os dados essenciais para o sucesso de muitas outras atividades da gestão ambiental.

Em Portugal, a preocupação com o meio ambiente deu-se início nos anos 70 através, da criação da lei de bases do ambiente e competências legais assumidas pelo Instituto da Promoção Ambiental (IPAMB).

A contabilidade ambiental tem como finalidade fornecer uma base de informações valiosas para o planeamento e a política de desenvolvimento integrado pois, objetivo principal da contabilidade ambiental é o de gerar situações para cada grupo de usuários, sejam internos ou externos à organização, possam fazer previsões quanto ao comportamento ou performance da mesma.

Em termos normativo contabilístico internacional para as matérias ambientais ainda não existem e de acordo com os autores Gonçalves e Heliodoro (2005:1) não existem previsões para que exista, mas normativo nacional que estabelece o foco do estudo desta investigação deparamos com a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 26 (NCRF 26), aplicável às entidades não cotadas em bolsa.

Na NCRF 26 o reconhecimento é o método de agregação no balanço ou na demonstração dos resultados dos itens que satisfaçam a definição de uma classe e os critérios de reconhecimento. As matérias ambientais que devem ser alvo de divulgação desde que materialmente pertinente para a avaliação do desempenho financeiro ou posição financeira da empresa estão previstas § 47 da NCRF 26.

Neste estudo, tendo como base a revisão da literatura tanto a nível nacional e internacional, pretendia-se comprovar a relação positiva ou negativa existente entre as divulgações de carácter ambiental e económico-financeiros na empresa. Foram utilizados as variáveis indicadores ambientais (consumo de energia, água, matérias-primas e proteção climática) e as variáveis indicadores económicos – financeiros.

Das análises apresentadas com os indicadores económicos – financeiros e indicadores ambientais foi efetuado a análise da relação entre os indicadores económicos - financeiros onde verificamos que o nível de relato em termos económico e financeiro que precisa de ser incrementado, pois, existem variáveis relevantes que não se encontravam indicadas no Relatório de Sustentabilidade.

Em segundo os elementos ambientais o que se destacaram na sua divulgação foram o consumo térmico específico, o total de águas subterrâneas, a energia elétrica, a energia térmica de fornos e as emissões de CO₂ pois foram os que mais a empresas divulgou obtendo assim um maior valor na correlação elevado.

Por fim, são apresentadas as políticas contabilísticas encontradas no Relatório de Gestão e no Anexo ao Balanço e demonstração de Resultados, que nos permite concluir que a empresa tem efetuado ao longo dos anos ajustamentos às políticas tornando-as em conformidade com a norma nacional (NCRF26).

Referências Bibliográficas

Barros, T. (2008). *“A Divulgação de Informação sobre Responsabilidade Social nas Páginas Web das Empresas Portuguesas”*. Porto: Universidade do Porto.

Bebbington, J. and Thomson, I., (2007), *“Social and environmental accounting, auditing and reporting: a potential source of organizational risk governance?”*, Environment and Planning C: Government and Policy, 25(1), pp. 38-55.

Belal, A., Ownen, D. (2007) *“The views of corporate managers on the current state of, and future prospects for, social reporting in Bangladesh”*. An engagement-based study. Accounting, Auditing & Accountability Journal , v. 20, n. 3, p. 472-494, Disponível em 9 de Agosto 2014 em: <http://dx.doi.org/10.1108/09513570710748599>.

Berganini, J. (2000) *“Avaliação contábil do risco ambiental”*. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, nº 14, p. 301-328, dez.

Berganini, J. (2000) *“Custos emergentes na contabilidade ambiental”*. “Pensar Contábil, Rio de Janeiro, n. 9, p. 3-11, ago/out.

Caraiani, C., Jianu, I. (2007) – “Contabilitatea verde – o perspectivă a schimbării în contabilitate, în contabilitate, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 4/2007, ed. C.e.c.c.a.r.

Castro, F, Siqueira, J. , Macedo, M. (2009) *“Indicadores ambientais essenciais: uma análise da sua utilização nos relatórios de sustentabilidade das empresas do sector de energia eléctrica sul-americano, elaborados pela versão “g3” da global reporting initiative*, Rio de Janeiro.

Comissão de Normalização Contabilística. (2002). Diretriz Contabilística nº 29 – Matérias Ambientais. Disponível Março de 2013 em : http://www.apotec.pt/fotos/editor2/DC_n_29.pdf.

Costa, R., Marion, J. (2007) *“A uniformidade na evidenciação das informações ambientais”*, r. Cont. Fin, usp. São paulo.

Dagostim, S. (2000) *“Contabilidade: A Profissão do Século XXI.”*. Edição do Autor, Porto Alegre, Brasil.

David, A. R. (2003). *“Contabilidade Ambiental”* . IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Disponível em 13 de junho de 2013 em: <http://www.ccontabeis.com.br/conv/t31.pdf>.

Deegan, C. Rakin, M. Tobin, J. (2002) *“An examination of the corporate social and environmental disclosures of BHP from 1983-1997”* – A test of legitimacy theory.

Accounting, Auditing and Accountability Journal , v. 15, n. 3, p. 312-343. Disponível em 13 de julho de 2013 em : <http://dx.doi.org/10.1108/09513570210435861>

Deegan, C., (2002), “*Introduction: the legitimising effect of social and environmental disclosures*” – a theoretical foundation, Accounting, Auditing and Accountability Journal.

Deegan, C; Blomquist (2006). “*Stakeholder influence on corporate reporting: An exploration of the interaction between WWF-Australia and the Australian minerals industry*”. Accounting, Organizations and Society , v. 31, p. 343-372, Disponível em 9 de Agosto 2014 em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2005.04.001>.

Eugénio, T. (2004). “*Contabilidade e gestão ambiental*”. Lisboa: área editora.

Eugénio, T. Morais, A, Lourenço, I. (2010) “*Recent developments in social and environmental accounting research*” . Social Responsibility Journal , v. 6, n. 2, p. 286-305,. Disponível em 9 de Agosto 2014 em: <http://dx.doi.org/10.1108/17471111011051775>.

Eugénio, T., (2006), “*Directriz Contabilística nº 29 – Matérias Ambientais – Que implicações na divulgação e apresentação de informação no relatório e contas?*”, Revista TOC, nº74, p. 45-50, Maio.

Faroni, W., Silveira, S., de Magalhães, E. A., & de Magalhães, E. M. (2010) “*Contabilidade ambiental em empresas certificadas pelas normas iso 14001*”. In: revista árvore, minas gerais. V. 34. Disponível em: 12 de novembro 2014 em:http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=s0100-67622010000600018.

Fenech, F. C. (2002). “*Presentación y evaluación de la contabilidade social y médio ambiental*”. Curso de verano de la universidade de burgo disponível em:12 de novembro 2014, em: www.ubu.es.

Ferreira, A. (1998) “*Uma contribuição para a gestão económica do meio ambiente : um enfoque do sistema de informações*” . Tese de doutoramento, São Paulo: FEA/USP.

Ferreira, A. (2003) “*Contabilidade Ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável*”. Atlas, São Paulo.

Ferreira, A. (2003).” *Contabilidade Ambiental: Uma Informação para o Desenvolvimento Sustentável*”. Atlas, São Paulo.

Ferreira, C. (2000) “*Contabilidade e do meio ambiente*”, lisboa, vislis editores.

Ferreira, C. (2000). “*Da Contabilidade e do Meio Ambiente*”. Editores Vislis, Lisboa.

Ferreira, R. (2005), “*Contabilidade Ambiental*”, Revista TOC, nº66, Setembro, p.38-39

Fundació fórum ambiental. (abril de 2001). Agencia europeadel médio ambiente. Barcelona., perfil profesional del responsable de medio ambiente en las organizaciones. Disponível em :12 de novembro 2014, em :www.forumambiental.com.

Gaspar, M., (2003), “*Contabilidade ambiental na empresa – o caso de sector elétrico*”, Dissertação de mestrado apresentada na Faculdade de Ciências e Tecnologia da Universidade Nova de Lisboa, Lisboa.

Gil, C., (2010) “*Como elaborar projetos de pesquisa*”. 5.ed. São Paulo: Atlas.

Gonçalves, S, Helodoro, P. (2005) “ *A Contabilidade Ambiental, como um novo paradigma*”. Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 1, n. 3, p. 81-93, set./dez.

Gonçalves, S., Helodoro, P., (28 a 30 de novembro de 2005) “*A contabilidade ambiental como um novo paradigma*”, ix congresso internacional de gastos – florianópolis, sc, brasil. Disponível em: 12 de novembro 2014 em: file:///c:/users/joana/downloads/gon%c3%a7alves_helodoro_2005_a-contabilidade-ambiental-como_26262.pdf.

Gray, R. (2002) “*The social accounting project and accounting organizations and society. Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique?*”. Accounting, Organizations and Society, v. 27, n. 7, p. 687-708, Disponível em 20 de Novembro 2014 em: [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00003-9](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00003-9).

Hackston, D. and Milne, M. (1996) “*Some determinants of social and environmental disclosures in New Zealand companies*”. Accounting, Auditing and Accountability Journal 9 (1), pp.77-108.

Herbohn, K, & Herbohn, J. (2006) “ *International Accounting Standard (IAS) 41: What Are the Implications for Reporting Forest Assets? Smallscale Forest Economics*” Management and Policy,

Herckert, W. (2008).” O patrimônio e o desenvolvimento sustentável”. Disponível em: 30 de setembro de 2014, em: <<http://www.brasilecola.com/geografia/o-patrimonio-desenvolvimento-sustentavel.htm>>.

Klassen, D.; McLaughlin, P. (1996) “*The impact of environmental management on firm performance*”. Management Science.

Kraemer, M. E. P. (ago/out.2000).”*Contabilidade ambiental como sistema de informações*”. Revista pensar contábil do conselho regional de contabilidade do estado do Rio de janeiro - rj: ano 3, n. 09, p.19-26.

Kraemer, M., Tinoco, J., (2004 b) “*Contabilidade e gestão ambiental*”. Atlas. São Paulo.

Mathews, M. R. (1997). Twenty-five years of social and environmental accounting research. Is there a silver jubilee to celebrate? *Accounting, auditing & accountability journal*, v. 10, n. 4, p. 481-531, Disponível em: 12 de novembro 2014, em: <http://dx.doi.org/10.1108/eum0000000004417>.

May, P., Motta, R. (1993) *“Valorando a natureza: análise econômica para o desenvolvimento sustentável”*. Rio de Janeiro, ed. Campus.

Milne, M., Patten, D. (2001). *“Securing organizational legitimacy: an experimental decision case examining the impact of ED”*. APIRA Conference, 1-44.

Monteiro, S. (2007), *“Factores Explicativos do Grau de divulgação ambiental em grandes empresas a operar em Portugal: Análise univariada”, Conocimiento, Innovacion y emprender”*: Camino al Futuro, Universidade de la Rioja, pp.1006-1023.

Moraes, J. (2009) *“Economia Ambiental: Instrumentos para o Desenvolvimento Sustentável”*. Centauro. São Paulo.

Motta, R. (2008) *“Indicadores ambientais no Brasil : aspectos ecológicos, de eficiência e distributivos”*. Rio de Janeiro: IPEA,. Disponível 20 de Janeiro de 2014 em : <http://www.ipea.gov.br/pub/td/1996/td_0403.pdf>.

Norma Internacional de Contabilidade n.º 36 – Imparidade de Ativos.

Norma Internacional de Contabilidade n.º 37 – Provisões, Passivos e Ativos contingente.

Norma Internacional n.º 38 – Ativos Intangíveis.

Normas Internacionais de Relato Financeiro 2003, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, International Accounting Standards Board.

North, K.(1992), *“Environmental bussines management”*. Genebra.

O’ Donovan.(2002).” *Environmental disclosures in the annual report: extending the applicability and predictive power of legitimacy theory”*. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. v. 15, n. 3, p. 344-371, Doi: 10.1108/09513570210435870.

O’Dwyer, B. (2001) *“The state of corporate environmental reporting in Ireland”*. ACCA Research Report, n. 69, Certified Accountants Educational Trust, London.

Owen, D. (2008) *“Chronicles of wasted time? A personal reflection on the current state of, and future prospects for, social and environmental accounting research”*. *Accounting*,

Auditing & Accountability Journal , v. 21, n. 2, p. 240-267. Disponível em 9 de Agosto 2014 em: <http://dx.doi.org/10.1108/09513570810854428>

Paiva, P (2003) “ *Contabilidade ambiental: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção*”. Atlas, São Paulo,

Paiva, P. (2006). “*Contabilidade ambiental*”. Atlas, São Paulo.

Parker, L. (2005)” *Social and environmental accountability research: A view from the commentary box*”. Accounting, Auditing & Accountability Journal , v. 18, n. 6, p. 842-860, Disponível em 10 de Setembro 2014 em: <http://dx.doi.org/10.1108/09513570510627739>

Parker, L. (2010) “*Twenty-one years of social and environmental accountability research*”: A coming of age. Accounting Forum , v. 35, p. 1-10, 2011. Disponível em 13 de julho de 2014 em <http://dx.doi.org/10.1016/j.accfor>.

Pinto (2004) “ *Responsabilidade social e sonegação no Brasil*” - VII- Congresso luso-afro brasileiro de ciências sociais, Coimbra 16,17 e 18 de Setembro de 2004.

Pires, L. (2009). “Contabilidade ambiental”. Relatório de estágio, faculdade de economia, universidade de Coimbra, Portugal.

Raupp, H. (2002). “*Desenvolvimento sustentável: a contabilidade num contexto de responsabilidade social de cidadania e de meio ambiente*”. Revista de Contabilidade Conselho Regional de São Paulo, ano 6, n. 20, Junho, pp. 46-60.

Ribeiro, M (2005).” *Contabilidade Ambiental*”. Saraiva, São Paulo.

Ribeiro, M. (1992) “*Contabilidade e meio ambiente*”, (Dissertação de Mestrado).Fipecafi/USP. São Paulo.

Ribeiro, M. (2005) ” *Contabilidade Ambiental*”. Ed. Saraiva, São Paulo.

Ribeiro, M. (2006) “*A contabilidade e a sustentabilidade*”. In: Simpósio de administração da produção, logística e operações internacionais: Fundação Getúlio Vargas-SP,. 1CD. São Paulo

Ribeiro, M. (2006) “*Contabilidade ambiental*” . Saraiva, São Paulo.

Santos, A., Da Silva, F., De Souza, S., De Sousa, M., (2001) “*Contabilidade ambiental: um estudo sobre sua aplicabilidade em empresas brasileiras*”. In: revista contabilidade & finanças fipecafi - fea – usp. São paulo. V. 16.n.27, p. 91-92.

Schaltegger, S., Burrit, R.(2000) ” *Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concept and Practice*”. Sheffield: Greenleaf.

Schianetz, K. (1997). “*O eco balanço - um instrumento de gestão ambiental para a verificação sistemática de aspetos ambientais significantes de acordo com a iso 14001*”. Disponível em: 30 de setembro de 2014, em: <http://www.bvsde.paho.org/bvsacd/abes97/balance.pdf>

Severino, J. (2007) “*Metodologia do trabalho científico*”. 23.ed. São Paulo: Editora Cortez.

Shields, D., Beloff, B., & Heller, M.(2008). Environmental cost accounting for chemical & oil companies: a benchmarking study. Disponível em: 12 de novembro 2014, em: <http://permanent.access.gpo.gov/lps6491/bench.pdf>.

Shields, D.; Beloff, B.; Heller, M.(2008) “*Environmental cost accounting for chemical & oil companies :a benchmarking study*”. Disponível 12 de Agosto 2014 em: <<http://permanent.access.gpo.gov/lps6491/bench.pdf>>.

Silva, B. (2009) ” *Contabilidade Ambiental, sob a ótica da Contabilidade Financeira*”. Curitiba: Juruá.

Souza R.; Ribeiro, M. (2004) ” *Aplicação da contabilidade ambiental na indústria madeireira*”. Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo, n. 35, p. 54-67, maio/ago.

Stanciu, I.C., Joldos (udrea), A.M, Stanciu, F. G.(2011). Environmental accounting, an environmental protection instrument used by entities. Annals of the university of petrosani, economics.

Teixeira, L. (2000). “*A contabilidade ambiental*”. Anais do xi congresso brasileiro de contabilidade- cfc- goiânia.

Viana, A. 2011- “*Matérias Ambientais*” Dissertação de Mestrado apresentado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Porto.

Yin, R., (2003), “*Case study research: design and methods*”, 3 edition, Thousand Oaks, California: Sage publications

